

A (RE) DISCUSSÃO DA IMUNIDADE AO CONTRIBUINTE INDIRETO

(RE) DISCUSSION OF IMMUNITY TO TAXPAYER INDIRECT

STÉFANE BRAGA ALENCAR

Pós-graduanda em Direito Tributário. Aluna do grupo de pesquisa NEPATS. E-mail: stefanebraga1@hotmail.com

HADASSAH LAÍS DE SOUSA SANTANA

Doutoranda em educação. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília – UCB. Professora em cursos de graduação e pós-graduação. Pesquisadora do Núcleo de Pesquisa NEPATS. E-mail: hadassah.santana@gmail.com

JOSÉ EDUARDO SABO PAES

Doutor em Direito pela Universidade de Madri, é professor do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília e coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (NEPATS) e do Grupo de Pesquisa: Terceiro Setor e Tributação Nacional e Internacional: formas de integração repercussão na sociedade, ambos da Universidade Católica de Brasília. Editor chefe da Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor – REPATS. E-mail: sabo@mpdft.mp.br

RESUMO

Com o passar dos tempos, grandes discussões foram surgindo em relação a incidência ou não dos impostos indiretos nas imunidades tributárias recíproca e dos templos de qualquer culto. Com o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), os contribuintes indiretos, ou seja, contribuintes de fato, não possuem direito de pedir, por exemplo, restituição de imposto pago indevidamente. No caso das imunidades não é diferente, os Entes Políticos, como é o caso da imunidade

recíproca e os Templos Religiosos, como no caso da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, caso estejam na figura de contribuinte de fato, também não poderão fazer jus a tal imunidade, devendo arcar com a carga tributária referente ao imposto indireto. Todavia, o STF ao julgar improcedente a ADI 3421/2010, abriu precedentes para uma nova rediscussão sobre o referido tema. O STF ao defender a constitucionalidade da Lei Estadual trouxe que as entidades religiosas sendo contribuinte de direito ou de fato fazem jus a norma imunizante, pois o que se deve levar em consideração é o valor constitucional, no caso em tela, a liberdade de culto, sendo irrelevante uma suposta ofensa a Lei de Responsabilidade Fiscal em sede de controle abstrato de constitucionalidade, levando em consideração a norma constitucional. Nesse sentido é possível questionar se tal entendimento não poderá ser estendido a imunidade tributária recíproca, a qual protege, muito mais que um valor constitucional, protege a nossa forma de Estado, a Federação.

PALAVRA-CHAVE: Imunidade recíproca. Imunidade religiosa. Impostos indiretos.

ABSTRACT

With the passage of time, big discussions arose about the incidence or not indirect taxes in reciprocal tax immunities and temples of any cult. With the current understanding of the Supreme Court, indirect tax payers, that is, in fact, taxpayers have no right to ask, for example, a refund of tax paid in error. In the case of immunities is no different, the Political Ones, as in the case of reciprocal immunity and Religious temples, as in the case of the tax immunity of the temples of any cult, if the figure of taxpayer in fact, also will not be able to do justice to such immunity and should shoulder the tax burden for the indirect tax. However, the Supreme Court to judge dismissed the ADI 3421/2010, opened to a new review on this theme. The Supreme Court to defend the constitutionality of the State law brought religious entities being a taxpayer in law or in fact do live up to the standard vaccines, since what is must take into consideration is the constitutional value, in case, the freedom of worship, being irrelevant an alleged offence the law of Fiscal

responsibility in the abstract control of constitutionality, taking into account the constitutional standard. In this sense it is possible to question whether such understanding cannot be extended to reciprocal tax immunity, which protects, much more than a constitutional value, protect our form of State, the Federation.

KEYWORDS: Reciprocal immunity. Religious immunity. Indirect taxes.

INTRODUÇÃO

O instituto das imunidades tributárias não é recente na história, sua origem remonta ao Estado patrimonial, período onde os nobres e a igreja eram beneficiados. No decorrer da história, as imunidades passaram por um amplo processo evolutivo. Atualmente, elas representam garantias constitucionais, as quais têm por finalidade a promoção do bem social e a proteção do Estado Democrático de Direito.

A imunidade tributária é uma vedação expressa, imposta aos entes políticos, de se exigir pagamento de determinados tributos. Não há a incidência do tributo, visto que a própria Constituição, através de suas normas, princípios e valores a colocam para fora do campo da tributação, pois não constitui fato gerador da obrigação tributária.

O estudo das imunidades tem se revelado cada vez mais importante, devido ao constante crescimento de divergências doutrinária e jurisprudencial, e ainda, por estarem direcionadas a valores constitucionais, valores considerados notáveis na sociedade ou no próprio Estado, como por exemplo a liberdade de expressão, religião, o acesso à cultura, a segurança jurídica, dentre outros.

O presente artigo tem como objetivo verificar a incidência ou não da imunidade intergovernamental recíproca nos impostos indiretos, tendo como base o julgamento da ADI 3421/2010, proposta pelo Governador do Estado do Paraná, a qual foi julgada improcedente, concedendo isenção de ICMS sobre os serviços de energia, água, luz, telefone e gás quando consumidos ou adquiridos por templos de

qualquer culto desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse dos templos e que sejam usados para a prática religiosa.

No julgamento da ADI 3421/2010, houve uma necessidade maior de se analisar os contribuintes de fato e de direito, tendo em vista a proteção de um dos valores assegurados pela Carta Magna na aplicação da norma. Ao julgar improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, o Ministro Marco Aurélio acabou por abrir precedentes a uma nova discussão sobre a aplicação das imunidades quando se tratar de impostos indiretos, mais precisamente em relação ao contribuinte de fato.

Nesse sentido, o Senado Federal aprovou em dois turnos a proposta de emenda a constituição a qual isenta o IPTU aos imóveis alugados por templos de qualquer culto, modificando o entendimento doutrinário que considerava para a imunidade apenas para o contribuinte de direito, estendendo-o para o contribuinte de fato. Vale ressaltar, que doutrinariamente, uma isenção dada pela Constituição Federal é considerada uma imunidade.

A Constituição Federal de 1988, por meio do seu artigo 60, § 4º, ressalta a magnitude da federação, a qual constitui uma das pedras fundamentais do nosso ordenamento jurídico, não sendo possível deliberação a proposta de emenda que desvirtue o modo de ser federal do Estado criado pela Constituição, logo aquilo que afronte a forma de Estado, afronta o Pacto Federativo.

Assim, é possível verificar que diante do entendimento jurisprudencial atual sobre o tema da imunidade recíproca, a mesma vem sendo rechaçada nos casos em que o ente político é contribuinte de fato, como por exemplo, nos casos em que os municípios realizam compras, se mostrando assim, um grande contribuinte de ICMS, cobrado pelos estados, violando por tanto o princípio da isonomia presente no Pacto Federativo

Diante disso, surge o questionamento de por que não se ampliar o precedente estabelecido no julgamento da ADI 3421/2010 à imunidade tributária recíproca, já que muito mais que um valor constitucional, ela protege o princípio da isonomia, o Pacto Federativo do Brasil, o qual não pode ser abolido da Constituição Federal, já que é cláusula pétrea.

A escolha do tema se deu da relevância e atualidade da pesquisa aliadas às predileções da autora pela matéria aqui versada, sobretudo no que se refere à imunidade tributária recíproca e dos templos de qualquer culto.

A metodologia adotada envolve a análise do discurso quando da discussão sobre a incidência ou não da imunidade intergovernamental recíproca nos impostos indiretos e da proposta de Emenda à Constituição concernente à isenção do IPTU de imóveis que estejam alugados as entidades religiosas; bibliográfica e documental no que concerne à imunidade tributária recíproca, à Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.421/PR de 2010 e às Leis referentes à isenção do ICMS às igrejas e templos de qualquer culto referente à prestação de serviço de telecomunicação, fornecimento de água, energia elétrica e gás fornecidos por concessionárias de serviços.

A Constituição e a legislação tributária pátria serão analisadas como fontes primárias. Ao mesmo tempo, a jurisprudência de tribunais superiores e a doutrina serão usadas como fontes secundárias, meios auxiliares na determinação do direito.

Para o fim a que se propõe, o estudo está dividido em cinco capítulos:

O primeiro capítulo aborda o conceito de imunidade tributária sob uma ótica doutrinária, bem como a classificação, a qual pode ser dividida em gerais, específicas, objetivas, subjetivas, mistas, ontológicas e políticas. Apresenta ainda, o referido capítulo a diferença entre as normas imunizantes, isenção, alíquota zero, não incidência e incidência tributária, assim como a aplicação das normas indutoras na imunidade tributária.

O capítulo seguinte trata da imunidade tributária recíproca, abordando os principais entendimentos doutrinários sobre o alcance da norma imunizante, as condições de sua utilização e demais tópicos relevantes para compreensão do tema. Traz ainda, uma discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o tema. Ademais, no estudo desse capítulo, será explorado as principais opiniões sobre o assunto, com a finalidade de se verificar o posicionamento que mais condiz com os fins as quais se destinam as imunidades tributárias.

O terceiro capítulo trata da imunidade dos templos de qualquer culto, expondo um contexto histórico, bem como os principais entendimentos doutrinários

sobre o respectivo tema, e ainda as principais opiniões sobre o assunto, trazendo ainda uma discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o tema.

O quarto capítulo traz o conceito dos impostos indiretos, bem como a figura dos contribuintes de direito e de fato. Por último, a pesquisa trabalha especificamente com a temática proposta: traz o estudo de caso, com a finalidade de se verificar a incidência ou não da imunidade intergovernamental recíproca nos impostos indiretos, através da análise da ADI 3421/2010 que trata sobre as imunidades dos templos de qualquer culto, verificando a possibilidade de se ampliar o entendimento a imunidade recíproca.

2 A REPERCUSSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL

No Brasil, o poder tributar é dividido entre a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios, sendo este poder dividido e delimitado, o qual dá-se o nome de competência tributária.

Quem atribui tal competência é a Constituição Federal, sendo fundamental, por conter normas básicas aplicáveis a todos os tributos. Sendo assim, a competência tributária é responsável por criar tributos, descrevendo suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, bem como suas bases de cálculo e suas alíquotas.¹ Em outras palavras, competência tributária é a habilitação que a Constituição confere as pessoas jurídicas de direito público interno, para que tributem, por meio de lei.

É certo que capacidade tributária não se confunde com a competência tributária. Esta é conferida pelo Constituinte. Já a capacidade tributária pode ser atribuída tanto pela Constituição, como por lei, a determinado ente estatal, não necessariamente dotado de poder legislativo.

A competência tributária é indelegável, pois compreende a própria competência legislativa. Já a capacidade pode ser delegada por um ente político a outro, podendo delegar as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, bem como

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

executar leis, atos ou decisões administrativas que decorrerem de matéria tributária, conforme dispõe o artigo 7º do Código Tributário Nacional.² A competência tributária seria então, uma autorização ou legitimação para criação de tributos e também um limite para a criação, como é o caso das imunidades tributárias.

As imunidades tributárias estão espalhadas pela Constituição Federal, abarcando todas as espécies de tributos como as contribuições, taxas e os impostos. Todavia, é possível notar que na seção “Das limitações ao poder de tributar” estão presentes apenas as imunidades referente aos impostos, o que não exclui, é claro, as demais espécies de tributo.

As limitações ao poder de tributar, estão previstas no art. 150 da CF/88 e traduz-se em princípios e normas imunizantes, reunindo vedações constitucionais, que tem por objetivo a garantia contra o abuso do poder de tributar.

As normas imunizantes são vedações expressas, impostas pela Constituição Federal, a qualquer dos entes políticos de se exigir pagamento de determinados tributos. Não há a incidência do tributo, visto que a própria Constituição, através de suas normas, princípios e valores a colocam para fora do campo da tributação, pois não constitui fato gerador da obrigação tributária.

O Professor Paulo de Barros conceitua imunidade como sendo:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.³

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte”, ou seja, é uma delimitação constitucional ao poder de tributar. Dessa forma, é possível concluir que a imunidade tributária está prevista expressamente na Constituição Federal e é

² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em: 20 set. 2016.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.190.

caracterizada pela não incidência de determinado tributo, quando uma situação deixa de ser definida como hipótese de incidência ou o ente político deixar de exercer competência constitucional a ele atribuída pela Constituição Federal.⁴

Ichihara, resumindo os posicionamentos doutrinários acima descritos, ensina que:

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.⁵

A função das imunidades tributárias está direcionada a valores constitucionais, valores considerados notáveis na sociedade ou no próprio Estado, quais sejam eles: liberdade de expressão, religião, o acesso à cultura, a segurança jurídica, dentre outros. Ives Gandra Martins, ao tratar das imunidades, ensina que a imunidade perante uma análise constitucional, é o instrumento pelo qual o constituinte considerou fundamental para manter a liberdade de ação e de expressão, a democracia dos cidadãos, fazendo com que estes colaborem com o Estado, nas suas atividades essenciais, como por exemplo a educação e a assistência social.⁶

Nesse sentido, Souto Maior Borges ensina que:

[...] analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, à incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.⁷

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000. p.195

⁶ MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. In: BRITO, Hugo Machado (coord.).

São Paulo: Atlas. 2003.p. 10

⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros. 3. ed., 2001, p. 184

Diante disso, é possível concluir que a imunidade é o instrumento de cooperação entre Estado e o cidadão, onde este assume posição que integraliza os objetivos considerados indispensáveis a manutenção do Estado.

Regina Helena Costa ensina que a imunidade tributária apresenta natureza dúplice, podendo ser visualizada sob aspecto formal e substancial, sendo esta relativa ao direito público subjetivo, ou seja, em relação a não tributação de certas pessoas, e aquela em relação a não tributação de pessoas, bens e situações, decorrente de uma vontade constitucional. Sendo assim, a imunidade tributária pode ser extraída de normas implícitas ou explícitas, desde que extraíveis de um ou mais princípios constitucionais.⁸

2.1 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS IMUNIZANTES

As normas tributárias imunizantes, para Regina Helena Costa, podem ainda ser classificadas segundo diversos critérios. A primeira delas é classificada quanto aos valores constitucionais protegidos, o qual se subdivide em gerais ou genéricas e específicas ou especiais, sendo esta restrita a um único tributo, que pode ser uma taxa, por exemplo. Já as gerais ou genéricas, previstas no artigo 150, VI, CF/88, se referem ao imposto que recaia sobre patrimônio, renda ou serviço e ainda protegem valores constitucionais como a liberdade religiosa, política e de informação.⁹

Podem ainda se classificar considerando a distinção das normas imunitórias, a forma de previsão ou modo de sua incidência, voltada para os efeitos da exoneração na esfera constitucional, podendo ser subjetivas, objetivas ou mistas. As subjetivas dizem respeito a determinados sujeitos não dependendo se recai sobre o patrimônio, renda ou serviços, aqui o que se leva em consideração é a falta de capacidade tributária para figurar no polo ativo de uma obrigação tributária, a exemplo disso temos a imunidade recíproca, que diz respeito tão somente aos entes da federação, as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público. Para

⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e código tributário Nacional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.104.

⁹ *Ibidem*, p.104.

Schoueri, “tal imunidade é subjetiva porque decorre diretamente da natureza jurídica das pessoas políticas.”¹⁰

As objetivas por sua vez recaem sobre coisas, ou seja, recaem sobre fatos e patrimônios, como por exemplo a imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão. A terceira categoria, as imunidades mistas, podem ser observadas tanto do ponto de vista objetivo, pois recai sobre determinados fatos, patrimônio, quanto do subjetivo, uma vez que abarca o patrimônio, renda e serviços de determinadas pessoas.

As imunidades de cunho subjetivo ainda podem ser classificadas em razão de serem ou não decorrentes de um princípio, surgindo então imunidades ontológicas e políticas. Como exemplo de imunidade ontológica temos a imunidade recíproca, esta decorre necessariamente de um princípio constitucional, o princípio da isonomia que advém do Pacto Federativo. Assim, mesmo que tal imunidade fosse suprimida pelo do texto constitucional a mesma ainda existiria. Este também é o entendimento de Paulo de Barros o qual alega que mesmo se não houvesse a previsão expressa de tal imunidade no texto constitucional, seríamos obrigados a reconhecer a imunidade recíproca, pois a mesma decorre do princípio da isonomia presente em nossa forma de Estado, ou seja, a Federação.¹¹

Regina Helena Costa ensina ainda que as imunidades ontológicas são reconhecidas como resultado de um princípio constitucional, tendo como base a isonomia e suas diversas manifestações com as imunidades de natureza ontológica.¹²

Já a imunidade política decorre também de princípios, não necessariamente constitucional, mas que servem para proteger valores presentes na Constituição Federal. Tal imunidade poderia ser retirada da CF apenas pelo Poder Constituinte Originário, não podendo ser reconhecida mediante sua ausência do texto constitucional, como as imunidades ontológicas. Como exemplo temos as imunidades de templos, das entidades sindicais de trabalhadores, entre outras.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 438.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.193.

¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributarias**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 89.

2.2 IMUNIDADE E OS INSTITUTOS JURÍDICOS SEMELHANTES

Antes de adentrarmos na distinção entre imunidade, isenção, alíquota zero e não incidência é necessário que seja abordado o conceito de incidência tributária. Tem-se incidência tributária quando ocorre um fato que esteja previsto na norma instituidora válida, ou seja, editada conforme os princípios constitucionais tributários.¹³ Já a não incidência é uma ausência de fato imponible descritos na hipótese de incidência; não há tipificação para se tributar. Assim, não-incidência pode ser entendida como todos os fatos não previstos na norma, não previstos em uma hipótese de incidência.

É certo que há grande divergência doutrinária em relação as normas de imunidade e isenção fazerem parte ou não da incidência tributária. Alguns doutrinadores encaram as normas de isenção como uma mera dispensa ao pagamento do tributo. Vale dizer que para eles há a obrigação tributária, porém vem a norma e dispensa o pagamento. Diante disso, Sacha Calmon afirma que para esses doutrinadores, em um primeiro momento ocorreria o fato gerador, incidindo a regra jurídica que institui a obrigação, já no segundo momento, surgiria a figura do Estado, com normas imunizantes e de isenção dispensando o pagamento da exação, onde a isenção “seria um *posterius* em face da incidência, assim como a imunidade seria um *prius* ante a competência para tributar.”¹⁴

Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes:

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.¹⁵

¹³ SANTIAGO, Igor Mauler. **Entes sem fins lucrativos não auferem lucro tributável**. 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-fev-12/consultor-tributario-entes-fins-lucrativos-nao-auferem-lucro-tributavel#_ftn4_7530>. Acesso em: 17 ago. 2016.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

¹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões**, Max Limonad, 1964. p.634.

Este também é o entendimento do CTN, conforme previsto em seu inciso I do artigo 175, e do Supremo Tribunal Federal, onde ao julgar o RE 188951 – SP declarou que a isenção diz respeito à exclusão do crédito tributário, enquanto o fato gerador tem pertinência com o nascimento da obrigação tributária.

Reforçando o posicionamento temos a definição de isenção pelo jurista Rubens Gomes de Sousa, apontado por Carrazza, que a define como “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido.”¹⁶

Paulo de Barros Carvalho sustenta que tais normas resultam de uma plêiade legal, ou seja, deve-se analisar a incidência somente após considerar todos os diplomas legais, inclusive o da imunidade e da isenção, aduz ainda que “guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente.”¹⁷ Este também é o entendimento de Sacha Calmon Coelho quando critica a posição de Souto Maior Borges, a saber:

As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurídicos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurídicos” são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.¹⁸

A imunidade, como visto anteriormente, é uma proibição constitucional para se tributar. Pode ser extraída de um ou mais princípios constitucionais, a qual confere direito público subjetivo a certas pessoas, as quais não se sujeitam a tributação. Já a isenção, segundo o artigo 176, do CTN sempre decorrerá de uma lei específica e trata-se de uma norma impeditiva do exercício da competência, ou

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n 35/2001. São Paulo: Malheiros, 2002.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 522-523.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

seja, se houver uma norma isentando determinado tributo o exercício da competência tributária estará impedido.¹⁹

A isenção somente pode ser concedida pelo ente que detiver competência para instituir o tributo, trata-se de uma vedação constitucional, onde não é possível as chamadas isenções heterônomas, pois haveria invasão de competência. A título de exemplo de uma isenção podemos ter um estado instituindo lei para isentar IPVA de determinados contribuintes, mas não poderia a União isentar o mesmo IPVA.

A principais diferenças entre imunidade e isenção são que a primeira se trata de uma norma constitucional, enquanto a segunda se trata de uma norma legal. As isenções estão presentes no plano do exercício da competência tributária, enquanto as imunidades estão na própria definição da competência, esta também somente pode ser eliminada mediante o exercício do Poder Constituinte Originário, pois são cláusulas pétreas, enquanto aquela pode ser abolida por lei, onde se restabelece a eficácia da lei instituidora do tributo observando é claro os princípios constitucionais, tais como o princípio da legalidade, princípio da anterioridade e noventa, entre outros.²⁰

A alíquota zero e a isenção são confundidas e algumas vezes chegam a ser equiparadas, por serem institutos que possuem algumas semelhanças, como por exemplo estarem previstos na Constituição Federal, sendo a primeira prevista em seu art. 153, §1^a e a isenção no art. 150, §6^o, além disso, possuem uma finalidade desonerativa, contudo, a semelhança se esgota por aqui.

A alíquota zero é uma desoneração, é uma forma de regular certos impostos, podendo ser estabelecida pelo Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei. Por outro lado, a isenção é um benefício fiscal, o qual se submete ao princípio da legalidade, bem como o da anterioridade e noventa, sendo assim, somente poderá ser concedida por meio de lei ordinária, lei complementar, ou decreto legislativo do Congresso Nacional.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e código tributário Nacional. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.303.

²⁰ Ibidem, p.304.

Nos impostos em que o Poder Executivo pode alterar livremente as alíquotas, como por exemplo: II, IE, IPI e o IOF, o instituto da alíquota zero é mais célere e flexível, os quais são requisitos essenciais para regularizar situações que demandem maior agilidade pelo poder público, como questões cambiais, por exemplo.

2.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS DIANTE DAS NORMAS IMUNIZANTES

Luís Eduardo Schoueri ao fazer uma análise histórica dos tributos concluiu que eles são as principais fontes de arrecadação do Estado, neste caso o tributo estaria na sua função arrecadadora, uma relação mediata com a função fiscal do Estado. Já o tributo em sua função imediata estaria na função indutora de comportamentos a qual parte da premissa que o tributo possui diversas outras funções, podendo ser divididas em distributiva, alocativa, ou seja, indutora e estabilizadora.²¹

A função distributiva aborda a ideia de que o Estado ao tributar pode fazer uma melhor redistribuição de renda podendo diminuir as desigualdades sociais. Já a função alocativa traz que a incidência de um tributo reflete também na economia gerando “indução de comportamentos”, tanto no setor público como no privado, logo, no domínio econômico. A função estabilizadora seria manter uma estabilidade entre os preços, serviços, empregos e no crescimento econômico.²²

O autor faz ainda uma relação entre as normas indutoras e as imunidades tributárias, a qual pode ser feita, segundo ele, por dois ângulos, sendo o primeiro uma investigação sobre a possibilidade de as imunidades intervirem no Domínio Econômico e a segunda, caso a resposta para a primeira fosse positiva, os limites que as imunidades impõem as normas tributárias indutoras.

Schoueri aduz que:

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

²² Ibidem.

A relação entre imunidades e normas tributárias indutoras encontra sua primeira limitação na circunstância de que enquanto estas versam sobre o Domínio Econômico, diversas das imunidades se justificam pela atuação das entidades imunes em campo externo àquele, *i.e.*, quando as entidades imunes atuam em área destinada ao serviço público em sentido estrito.²³

Iniciando com a imunidade recíproca o referido autor conclui que não há a presença de norma tributária indutora, pois tal imunidade só alcança o patrimônio, renda e serviços vinculados a atividade essencial da entidade pública, ou seja, só se refere a serviços públicos, sendo vedado pelo art. 150, § 3º, CF a obtenção de privilégios por parte dos entes políticos, não podendo desta forma se inserir no Domínio Econômico. Diante disso, é possível notar que o texto constitucional não admite que normas tributárias indutoras estabeleça diferenças ou preferências em relação a um único ente federativo, ou seja, não é possível que um Estado possua mais benefícios que o Distrito Federal ou a um Município.

A imunidade dos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b, CF, de início, também não pode abranger as normas tributárias indutoras, pois tal imunidade está restrita também a instituição de imposto sobre os bens, rendas e serviços destinados à sua finalidade essencial. Todavia, quando os templos vão além de suas finalidades essenciais cessam os efeitos da imunidade, passando assim, para o campo do Domínio Econômico. Neste caso deve-se levar em consideração os princípios da livre concorrência, para determinar o limite das normas indutoras, e o princípio da proporcionalidade, devendo ser analisado caso a caso.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

A imunidade tributária é gênero que se subdivide em espécies, como por exemplo a imunidade tributária recíproca, imunidade dirigida às entidades sindicais dos trabalhadores, às entidades de assistência social, aos templos de qualquer

²³ *Ibidem*, 2005, p. 326.

culto, aos partidos políticos, aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, entre tantas outras, conforme as alíneas do art. 150, VI, da Constituição Federal.

A imunidade tributária recíproca, também conhecida como imunidade intergovernamental recíproca está prevista no art.150, IV, a, CF, e veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre os bens, rendas e serviços uns dos outros. Conforme entendimento do Superior Tribunal Federal, a imunidade tributária recíproca é extensiva às autarquias e as fundações no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, neste ponto é importante observar que não se aplica ao patrimônio, renda e serviços que estejam relacionados a exploração de atividade econômica presente no direito privado.

Vale ressaltar ainda que tal imunidade se refere tão somente aos impostos, não abarcando as outras espécies de tributo, sendo assim, conforme o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho a imunidade intergovernamental recíproca possui campo de atuação delimitado, pois não atua sobre as taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais.²⁴

Paulo de Barros Carvalho alega que mesmo se não houvesse a previsão expressa de tal imunidade no texto constitucional, seríamos obrigados a reconhecer a imunidade recíproca, pois a mesma decorre do princípio da isonomia presente em nossa forma de Estado, ou seja, a Federação, tratando-se de uma imunidade implícita.²⁵

O principal aspecto dessa forma de Estado é que somente o Estado Federal detém soberania, proporcionando aos entes federados autonomia, prevista no art. 60, § 4º, I, CF/88, tido inclusive como cláusula pétrea. Diante disso, “é preciso considerar que a Federação quando autêntica, exige tratamento igual de todos os componentes”, sendo assim há uma condição de igualdade entre os Estados-membros da federação e os municípios. Tal igualdade encontra-se prevista na Constituição Federal em seu artigo 151, inciso II, como forma de preservar o Pacto

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.193.

Federativo e a autonomia dos entes políticos, onde é vedado à “União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [...] em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”, estabelecendo o princípio da isonomia.²⁶

Embora inicialmente a imunidade recíproca decorra do Pacto Federativo e do princípio da isonomia, faz-se necessário levar em consideração também o princípio da capacidade contributiva, pois todo o patrimônio, renda e serviços das pessoas políticas destinam-se a execução de seus objetivos constitucionais, não estando disponíveis para o pagamento de imposto, dessa maneira, pode-se afirmar que não possuem capacidade contributiva, “descabendo, pois, cogitar de parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público.”²⁷

Grande questionamento surge quando da análise da incidência ou não da imunidade intergovernamental recíproca nos impostos indiretos. Sacha Calmon, retomando as ideias de Aliomar Baleeiro, afirma que não poderia se imunizar tão somente impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, mas sim quaisquer impostos sobre o patrimônio, renda e serviços dos entes políticos.²⁸

Para eles é necessário que se faça duas observações, sendo a primeira uma análise de cada caso, de quem está pagando o referido imposto, seja como contribuinte de direito ou contribuinte de fato. Caso seja uma pessoa jurídica de direito público interno, a imunidade deve ser concedida, pois “governo não paga governo.” E a segunda sobre um aspecto histórico, levando em consideração toda a evolução do instituto.²⁹

²⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 260.

²⁷ FREIRE FILHO, Ailson Santana; COSTA, Igor Nunes Costa e. **A (in) constitucionalidade da extensão da imunidade recíproca às estatais**. 2015. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2005&autor=Ailson Santana Freire Filho/ Igor Nunes Costa e Costa](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2005&autor=Ailson%20Santana%20Freire%20Filho/Igor%20Nunes%20Costa%20e%20Costa)>. Acesso em: 19 ago. 2016.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed.23.tir.Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.153.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

4 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A PROTEÇÃO DE UM VALOR CONSTITUCIONAL

A imunidade dos templos de qualquer culto está prevista no art. 150, VI, b e §4ª, da Constituição Federal e tem como base o princípio da liberdade religiosa o qual se encontra no art. 5º, VI, CF, protegendo assim, um direito individual. Apesar disso, Schoueri traz que a liberdade religiosa é apenas um dos elementos que compõem tal imunidade, sendo também matéria de direitos humanos, pois a tolerância religiosa está prevista em vários tratados internacionais, como por exemplo os Tratados de Ausburgo, de Westphalia e de Viena.³⁰

Outro texto importante foi o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos de 1966, o qual foi adotado pela Assembleia Geral da Nações Unidas e, posteriormente ratificado pelo Brasil. Aliomar Baleeiro ensina que a proteção dada aos templos religiosos serve de proteção do pluralismo, da diversidade de pensamentos, em especial às minorias.³¹

A expressão “templo de qualquer culto” pode ser analisada de duas formas, uma mais restritiva e a outra mais abrangente. A primeira, considera templo como sendo apenas a construção física, sendo imune apenas o local onde se pratica o culto religioso. Já a interpretação mais abrangente da expressão templos, entende que a entidade mantenedora da instituição religiosa seria imune e não apenas o local destinado a cerimônias religiosas.³²

Aliomar Baleeiro adota uma interpretação mais abrangente para o termo templo:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.³³

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. 23. tir. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.148.

³² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 31/2000, Malheiros Editores, 2001, p. 618.

³³ BALEEIRO, Aliomar. op cit, p. 137.

Para Aliomar Baleeiro, portanto, não há que se falar em restrição ao conceito de templo, pois, quando há a instituição de direitos, estes devem ser reconhecidos da maneira mais ampla possível, o que não ocorre nas restrições de direitos, já que estas, na maioria das vezes, devem ser interpretadas de forma restrita.

A Constituição Republicana de 1946 foi a primeira a garantir a imunidade as entidades religiosas, desobrigando-as do pagamento de impostos. A Constituição de 1967, reproduziu a mesma garantia da norma imunizante concedida aos templos religiosos pela Constituição anterior. Com o advento da Constituição de 1988, a norma garantidora da imunidade aos templos de qualquer culto é mantida.

Para os Professores Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, José Eduardo Sabo Paes e Hadassah Laís de Sousa Santana, o objetivo da imunidade dos templos religiosos é o livre exercício da liberdade religiosa, independentemente de serem os templos terreiros, centro de umbanda ou terreiros do candomblé. Trazem ainda, que tal imunidade, mesmo que se possa argumentar que os ateus e os agnósticos sejam sacrificados por tal norma imunizante, a mesma ainda é uma conquista democrática que valoriza a dignidade da pessoa humana, pois “deve-se reconhecer, de um ponto de vista prospectivo, que não se pode dissociar a imunidade fiscal do livre exercício da fé.”³⁴

Apesar de se identificar a liberdade religiosa como pressuposto da norma imunizante, faz-se necessária uma análise da capacidade contributiva, pois se analisada tão somente a liberdade religiosa não se teria uma imunidade ampla, já que de forma impessoal dificilmente um tributo poderia violar a liberdade.

O princípio da capacidade contributiva, bem como a tributação em relação ao patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto poderão ser afastados, pois deve-se levar em consideração o caráter e a função pública dos templos religiosos. É certo que as atividades religiosas não são funções do Estado. Todavia o mesmo Estado por ser laico, leigo e não confessional, reconheceu o sentimento religioso do povo, dessa forma, está a capacidade contributiva no

³⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PAES, José Eduardo Sabo; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. A imunidade tributária religiosa no Brasil e seu desenvolvimento jurisprudencial. **Repats - Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor, Brasília**, v. 3, n. 1, p.1-16, 2016. Semestral. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7128>>. Acesso em: 09 set. 2016.

domínio público, da sociedade e não no domínio estatal, logo, não há manifestação da capacidade contributiva.

A imunidade dos templos se caracteriza como mista, tendo aspectos objetivos e subjetivos. O aspecto objetivo pode ser observado, pois a imunidade religiosa será concedida independentemente de ser pessoa jurídica de direito público ou privado, independente de quem seja o dono do templo. O que importa é que o lugar seja considerado um templo, para Schoueri pode-se chegar até a hipótese em que se o proprietário de um imóvel, com fins lucrativos, alugue para uma entidade religiosa para realizar cultos religiosos, estará o imóvel imune ao IPTU, devido a sua destinação.³⁵

O aspecto subjetivo é observado quando o texto constitucional traz que somente o patrimônio, renda e serviços ligados às atividades essenciais dos templos estarão imunes. O Ministro Carlos Velloso, no voto proferido no Recurso Extraordinário 325.822-2, definiu como sendo atividades essenciais dos templos as rendas obtidas com as orações, com o culto e o edifício onde está situado o templo. Assim, caso haja um templo religioso e seu patrimônio, renda e serviço estiver conectado com suas atividades essenciais, estarão eles protegidos pela imunidade. Diante disso, o aspecto subjetivo também serve como uma limitação a imunidade religiosa, pois conforme o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, aquilo que não estiver afetado às atividades essenciais dos templos, não estará amparado pela norma imunizante religiosa.

Assim como na imunidade recíproca, aqui também há uma discussão sobre a aplicação da norma imunizante quando os templos de qualquer culto atuam como contribuinte de fato nos impostos indiretos. Diante disso, alguns Estados estão concedendo isenção de ICMS com relação a serviços de água, luz, telefone e gás, desde que o imóvel esteja na propriedade ou posse dos templos religiosos e estejam voltados para suas atividades essenciais.

5 OS IMPOSTOS INDIRETOS

³⁵ CASSONE, Vittorio. Imunidade tributária dos templos – A solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 4, 2003. p. 42.

Para entender os impostos indiretos necessário se faz a compreensão dos impostos diretos. Os impostos diretos são aqueles em que o tributo recai sobre o próprio patrimônio do contribuinte, aqui contribuinte de fato e de direito se confundem na mesma pessoa.³⁶ Os impostos diretos incidem sobre a renda e a propriedade de pessoas física e jurídicas, como por exemplo, o Imposto de Renda – IR, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU, sendo considerados diretos, pois o governo arrecada diretamente dos cidadãos.

Os impostos indiretos são exações em que há a transferência do valor do tributo para uma outra pessoa, quase sempre por embutir o valor no preço da mercadoria ou serviço. Ocorre a chamada repercussão tributária, ou seja, os impostos são embutidos no preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço, onde quem arca com o ônus financeiro é o consumidor final. Desse modo, tem-se a repercussão tributária como forma de se diferenciar o contribuinte de direito do de fato, pois havendo a repercussão, haverá o repasse do custo do imposto a outra pessoa.

São exemplos de impostos indiretos, os que incidem sobre os gastos, uso ou consumo, tais como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

No cenário dos impostos indiretos, surgem as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito, sendo que o este transfere o custo do imposto para aquele,³⁷ ou seja, o contribuinte de direito deve o imposto, devendo pagá-lo, porém repassa ao contribuinte de fato, este suportando toda a carga tributária. Aliomar Baleeiro ensina que o contribuinte de direito deveria pagar a exação, todavia, transfere a obrigação ao contribuinte de fato, tendo-se então, a chamada

³⁶ MACHADO, Eduardo Muniz. A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito. **Revista tributária e de finanças públicas**, v.12, n.57, p.76-84, jul./ago. p.81.

³⁷ SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda., 2013. p.152.

repercussão tributária. Os impostos indiretos seriam então, aqueles em que o contribuinte de direito não é também o de fato.³⁸

Alguns doutrinadores criticam a presença do contribuinte de fato, pois para eles tal contribuinte seria uma pessoa estranha a relação jurídica tributária, ao Direito. Diante disso, os doutrinadores levantam a ideia de se ter apenas um contribuinte, o contribuinte de direito ou contribuinte legal.

6 ALTERAÇÃO DO PARADIGMA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Como visto anteriormente, grandes discussões, doutrinária e jurisprudencial, têm surgido com o passar dos tempos em relação a incidência ou não das imunidades recíproca e dos templos de qualquer culto em relação aos impostos indiretos.

No que tange a imunidade recíproca, apesar de o entendimento do STF ser pela sua não incidência nos impostos indiretos, como por exemplo, o imposto de importação, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e o imposto sobre os produtos industrializados, há ainda uma grande divergência doutrinária sobre o assunto.

No estudo dessa divergência, destacam-se duas teses. A primeira de cunho substancial, prevendo a incidência tributária de acordo com a localização da entidade política imune, ou seja, caso o ente federado imune figurasse como contribuinte de fato ou de direito não haveria a incidência do imposto. Dessa forma é o entendimento de Aliomar Baleeiro acima mencionada e citada na obra de Sacha Calmon:

Aí, seja qual for o imposto, quando o estado é “contribuinte de fato” (consumidor final de bens e serviços), torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando a outra. Ora, elas não têm capacidade contributiva. E a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas, exclusive das políticas. Deve a União pagar o ICMS da energia que consome como usuária final? Pela ótica de Aliomar, não. A questão de dizer que as concessionárias são contribuintes de jure, por isso excluídos da imunidade, é verdadeira, mas não deixa de

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed.23.tir.Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.153.

trair certa suspicácia. Bastaria a lei dizer que elas seriam “retentoras” e contribuintes os usuários para que se apropositasse a imunidade intergovernamental em favor das pessoas políticas.³⁹

A segunda tese de cunho formal, restritiva ou limitativa, traz que o contribuinte de fato é pessoa estranha a relação jurídica tributária, não devendo ser alcançado pela imunidade recíproca.

Na vigência da CF/46 as turmas do STF divergiam sobre qual tese se aplicaria ao caso concreto. A 1ª turma defendia a tese de cunho substancial e entendia que se qualquer dos entes políticos figurassem como contribuinte, mesmo que de fato, haveria que incidir a imunidade recíproca. Já a 2ª turma defendia a tese de cunho formal, onde o contribuinte de fato, mesmo que fosse um ente político, era figura estranha a relação jurídica-tributária.

Durante anos houve essa divergência entre as turmas do STF, foi somente no julgamento do RE nº 210.251-SP que foi pacificado o entendimento de que a imunidade intergovernamental recíproca se aplicaria, tão somente, nos casos em o ente político figurasse como fabricante, sendo imune de ICMS, desde que o lucro fosse revestido em sua finalidade. Segue ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Art. 150, VI, c, da Constituição Federal. 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados.

Desde então, o STF tem entendido que se, o ente político figurar como contribuinte de direito haverá a incidência da imunidade em relação aos impostos indiretos. Todavia, quando for contribuinte de fato, não estará a entidade abarcada pelo instituto da imunidade tributária.

Em nosso contexto constitucional, é reconhecida a isonomia das pessoas políticas, não sendo admitido qualquer hierarquia entre elas, mas tão somente divisão de competências. Entretanto, com o atual entendimento do STF, o pacto federativo vem sendo desafiado, pois de um lado tem-se a concentração de

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

recursos nos cofres estaduais e federais; e do outro, tem-se um incontrolável esvaziamento dos cofres municipais.⁴⁰

Nesse sentido, Misabel Derzi entende que:

As contribuições e impostos federais e estaduais incidentes sobre a produção e a circulação continuam a ser cobrados, impiedosamente, dos fornecedores das pessoas estatais imunes e continuam assim a onerá-lhes as compras por meio da transferência de preços. Nesse jogo, quem mais perde são os Municípios, entes mais pobres da Federação.⁴¹

Sendo assim, diante do entendimento jurisprudencial atualmente predominante, os Municípios nos casos em que é considerado consumidor, ou contribuinte de fato, tem-se revelado grande contribuinte de ICMS e de IPI, nas compras em que empreende. Além disso, em razão da repercussão tributária, o município suporta tributos que são bastante rentáveis para aqueles que os cobram, “fazendo pender a balança em um “jogo” federativo dotado de inconstitucionalidade.”⁴²

Misabel Derzi traz ainda que “os Municípios, como os cidadãos-consumidores finais, pagam elevados impostos e contribuições à União e aos Estados Federados em todas as aquisições.” Com isso, quem mais sofre com essa oneração é a própria população, sobretudo a mais carente, uma vez que parte dos recursos orçamentários é destinado a programas sociais, o que atinge os direitos fundamentais do cidadão. Dessa forma, é possível notar uma interferência negativa no desempenho das atribuições dos Municípios, havendo uma afronta a competência constante no art. 30, da CF.⁴³

Diante disso, não há como ofertar uma contínua e eficaz prestação de serviços públicos se, simultaneamente, aumenta a imposição da carga tributária pela não observância da imunidade tributária recíproca. Sendo assim, em um país com uma vasta extensão territorial e populacional como é o caso do Brasil, é necessário que seja restabelecido o equilíbrio federativo, através da concessão de

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos**: Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda., 2013. p.89.

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imunidade Tributária Recíproca**: Um resgate da Doutrina de Baleeiro. São Paulo: Dialética, 1998. p.46.

⁴² SABBAG, op cit., p.92.

⁴³ DERZI, op cit., p. 46.

uma maior autonomia aos entes políticos e fazer crescer uma maior representatividade legislativa do cidadão. Para Derzi, “crescer a liberdade política dos Estados e dos Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular”⁴⁴

O Superior Tribunal de Justiça em determinado momento, entendeu que o contribuinte de fato teria legitimidade para ir a juízo discutir sobre as exações que lhe atingissem o patrimônio, conforme ementa que se segue.

TRIBUTÁRIO – ICMS – TELEFONIA MÓVEL CELULAR – SERVIÇO DE HABILITAÇÃO - AFASTAMENTO DA EXAÇÃO - LEGITIMIDADE AD CAUSAM DO CONTRIBUINTE DE FATO. 1. Firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de reconhecer a legitimidade que tem o consumidor para mover ação visando a afastar a exigência do ICMS, na condição de contribuinte de fato. (...) (STJ - REsp: 617107 SP 2003/0226701-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 02/08/2005, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: <!-- DTPB: 20050829
 --> DJ 29/08/2005 p. 273)

Dessa forma, se há o reconhecimento da legitimidade do contribuinte de fato para pleitear o reconhecimento de sua imunidade, pode-se concluir que é relevante identificar quem assume o ônus da carga tributária. Assim, se quem suporta o ônus financeiro está sobre a proteção da norma imunizante, não é possível se exigir o recolhimento da referida exação.⁴⁵

O problema surge, pois, o STJ é competente para julgar a questão da legitimidade de quem pode pleitear a aplicação da norma imunizante com a finalidade de combater uma determinada cobrança de imposto, por exemplo. Todavia, o mesmo STJ não detém competência para tratar da imunidade constitucionalmente prevista, pois isso compete tão somente ao STF.

No caso da imunidade dos templos de qualquer culto, o entendimento doutrinário que sempre prevaleceu foi o de que não incidiria a norma imunizante quando as entidades religiosas estivessem na qualidade de contribuinte de fato, mesmo que a entidade estivesse suportando uma carga tributária maior do que poderia arcar, acabando por rechaçar um valor constitucional, a liberdade religiosa, conforme pode ser observado no RMS 22.582 – CE o qual trata sobre a incidência

⁴⁴ Ibidem. p. 22.

⁴⁵ SABBAG, Eduardo **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos: Uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda., 2013. p. 99.

de ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação nos templos religiosos, o qual dispõe que o contribuinte de ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e dos serviços de comunicação e não a instituição religiosa, não podendo, neste caso, ainda que seja transferida a carga tributária ao consumidor final, desconsiderar o sujeito passivo da tributação, que são as concessionárias de serviço público.

Ainda sobre o RMS 22.582 – CE, é possível notar que o Superior Tribunal de Justiça se utilizou de precedentes do STF em um caso semelhante de um município, todavia, sobre o instituto da imunidade tributária recíproca, o qual aduz que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato, somente seria afastada a incidência do referido imposto, caso fosse o contribuinte de direito.

Traz ainda que seria inaplicável, os precedentes do STJ no tocante à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS, nestes casos, conforme AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007, o STJ afasta a prestadora de serviço do polo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual. No caso em tela, não se discute a legitimidade da concessionária, apenas é afirmado que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo, dessa forma, não seria possível a aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Para Schoueri a imunidade religiosa tem origem muito antiga, estando presente já no Egito no tempo posterior ao Faraó Akhenaten, onde os sacerdotes e os templos recebiam imunidade. Na Alemanha, em 1919, a igreja era quem cobrava os tributos da sociedade. Assim, é possível observar que desde muito tempo atrás já havia a manutenção das entidades religiosas.⁴⁶

No Brasil, não poderia ser diferente. Atualmente, alguns dos Estados-Membros da Federação, como forma de proteger a imunidade dos templos de qualquer culto, têm concedido isenções, quando as entidades religiosas se

⁴⁶ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.p. 455.

enquadram como contribuinte de fato, como por exemplo, a Lei nº 14.586 do Paraná a qual isenta as entidades religiosas ao pagamento dos serviços de água, luz, telefone e gás desde que o imóvel esteja em sua posse ou propriedade e sejam destinados à sua finalidade essencial, e caso esteja pagando o referido imposto é possível pleitear a restituição do valor pago indevidamente, por meio, por exemplo, de uma repetição de indébito.

A discussão está presente justamente nas isenções concedidas e na possível restituição de um valor pago de energia elétrica ou na compra de um produto, por exemplo, pois neste caso, as igrejas estariam como contribuinte de fato e não de direito, não sendo possível uma restituição ou ainda uma compensação. Todavia, o STF inovou, ao julgar improcedente a ADI 3421/2010, ampliando o alcance da imunidade dos templos religiosos, autorizando o contribuinte de fato a integrar a relação jurídico-tributária. Segue ementa:

ICMS – SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS – IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA – CONTAS – AFASTAMENTO – “GUERRA FISCAL” – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

O governador do estado do Paraná ao arguir a inconstitucionalidade da Lei do Estado nº 14.586, alegou ofensa aos artigos 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, e 150, §6º, da CF, pois estaria confrontando o que dispõe a Lei Complementar nº 24/1975, a qual exige que seja firmado convênio prévio entre os Estados-membros da Federação e Distrito Federal, para a concessão de isenção de ICMS, o que poderia ocasionar uma guerra fiscal. Alegou ainda, que pôr as entidades religiosas serem contribuinte de fato e não de direito, não comporiam a relação jurídico-tributária não fazendo jus a imunidade, ou ainda, a isenção concedida pela referida Lei, já que os contribuintes do imposto seriam as concessionárias de serviço público. Além disso, levantou a hipótese da Lei nº 14.586 ser uma afronta a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois haveria uma renúncia de receita por parte do Estado, sem que houvesse nenhuma forma compensatória por parte de outra fonte.

O Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, defendem a constitucionalidade da norma, pois as entidades religiosas sendo contribuinte de fato ou de direito fazem jus a norma imunizante, tendo em vista que o que se leva em consideração é um valor constitucional, a liberdade de culto, sendo irrelevante a ofensa a Lei de Responsabilidade Fiscal em sede de controle abstrato de constitucionalidade, levando em consideração a norma constitucional.

O voto do Ministro Marco Aurélio dispõe que não há a possibilidade de guerra-fiscal, pois o benefício concedido as igrejas não tem como escopo cooptação de empresas e investimentos. Além disso, a isenção concedida se refere tão somente ao contribuinte de fato, não atingindo o contribuinte que esteja no mercado.

Os Ministros do Supremo Tribunal Federal, de forma unânime, acordaram que apesar de haver a necessidade de se falar sobre a falta de celebração de convênios e ainda sobre uma possível guerra-fiscal, haveria uma necessidade maior sobre a análise dos contribuintes de fato e de direito, tendo em vista a proteção de um dos valores assegurados pela Carta Magna na aplicação da norma. O STF ao afastar a aplicação de preceito constitucional, e o entendimento posto na Lei Complementar 24/75, qual seja, a necessidade de firmar convênio entre os Estados e o DF para conceder isenções, direciona a adequação de uma interpretação como forma de atingir os objetivos e princípios que formam o Estado Democrático de Direito Brasileiro. Para a Professora Hadassah Laís, “a decisão traça um marco que possibilita uma autonomia política do estado quando se estiver falando de imposição tributária e se queira resguardar outros valores constitucionais”.⁴⁷

A decisão do Supremo Tribunal Federal ao declarar a constitucionalidade da Lei nº 14.586 do Paraná, acabou por ampliar a extensão da imunidade das entidades religiosas, abrindo precedentes para novas discussões de demandas sociais que tenham como fundamento os valores e princípios da Constituição

⁴⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PAES, José Eduardo Sabo; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. A imunidade tributária religiosa no Brasil e seu desenvolvimento jurisprudencial. **Repats - Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor, Brasília**, v. 3, n. 1, p.1-16, 2016. Semestral. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7128>>. Acesso em: 09 set. 2016.

Federal. Como exemplo, tem-se a proposta de emenda à constituição número 133 de 2015, a qual concederia isenção do IPTU as entidades religiosas, ainda que elas fossem apenas locatárias do imóvel, desde que comprovassem a utilização do imóvel para a prática de suas liturgias.

A proposta de emenda constitucional foi aprovada em dois turnos no Senado Federal e foi remetida à Câmara dos Deputados, onde recebeu numeração de PEC 200/2016 e deve ser votada também em dois turnos para ser aprovada. Vale ressaltar ainda, que doutrinariamente, uma isenção dada pela CF é considerada uma imunidade.

Dessa forma, diante do entendimento jurisprudencial atual, é possível observar que a imunidade recíproca vem sendo rechaçada nos casos em que o ente político é contribuinte de fato, como por exemplo, os casos em que os municípios realizam compras, se mostrado assim, um grande contribuinte de ICMS, cobrado pelos Estados, merecendo o instituto uma reanálise.

CONCLUSÃO

Relativamente as normas imunizantes, as quais são vedações expressas impostas a qualquer dos Entes Políticos de se exigir o pagamento de determinado tributo, verificamos que as mesmas estão espelhadas por toda a Constituição Federal podendo compreender todas as espécies de tributos como, por exemplo, as contribuições, taxas e os impostos. Tais normas são instrumentos fundamentais para se manter a liberdade de valores constitucionais, como liberdade de expressão, religião, o acesso à cultura, a segurança jurídica, dentre tantos outros.

A imunidade tributária é gênero que se subdivide em espécies, como por exemplo a imunidade tributária recíproca, imunidade dirigida às entidades sindicais dos trabalhadores, às entidades de assistência social, aos templos de qualquer culto, aos partidos políticos, aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, entre tantas outras. Neste trabalho abordamos a imunidade tributária recíproca e a imunidade dos templos de qualquer culto.

A imunidade tributária recíproca, como dito, está prevista no artigo 150, IV, a, da CF e possui um campo de atuação delimitado, pois atua tão somente sobre o

patrimônio, renda e serviços dos Entes Políticos, podendo se estender as autarquias e fundações públicas, desde que não exerça atividade em caráter comercial. Tal imunidade decorre do princípio da isonomia presente em nossa forma de Estado, qual seja o Federalismo. O principal aspecto do Federalismo é que somente o Estado Federal detém soberania, proporcionando aos entes federados autonomia, prevista no art. 60, § 4º, I, CF/88, tido inclusive como cláusula pétrea. Analisamos também a imunidade dos templos religiosos a qual tem como base o princípio da liberdade religiosa, a qual protege um direito individual.

Posto isso, podemos observar que ambas as imunidades vêm sendo rechaçadas, diante da análise da incidência ou não quando tratamos dos impostos indiretos. O entendimento jurisprudencial é de que, quando os entes políticos ou mesmo as entidades religiosas estiverem figurando como contribuinte de fato e não de direito, as imunidades não devem ser aplicadas, pois neste caso, os contribuintes de fato são pessoas estranhas a relação jurídica-tributária.

Todavia, o STF ao julgar improcedente a ADI 3421/2010, a qual trata sobre a inconstitucionalidade de uma Lei Estadual que concederia isenção as entidades religiosas quanto ao pagamento dos serviços de água, luz, telefone e gás desde que o imóvel esteja em sua posse ou propriedade e sejam destinados à sua finalidade essencial, ou seja, quando estivessem figurando como contribuinte de fato, acabou por inovar a situação.

Os Ministros do Supremo Tribunal Federal, de forma unânime, ao acordarem que apesar de haver a necessidade de se falar sobre a falta de celebração de convênios e ainda sobre uma possível guerra-fiscal, haveria uma necessidade maior sobre a análise dos contribuintes de fato e de direito, tendo em vista a proteção de um dos valores assegurados pela Carta Magna na aplicação da norma.

A decisão do STF ao declarar a constitucionalidade da Lei nº 14.586 do Paraná, acabou por ampliar a extensão da imunidade das entidades religiosas, abrindo precedentes para novas discussões de demandas sociais que tenham como fundamento os valores e princípios da Constituição Federal. Como exemplo, tem-se a proposta de emenda à constituição número 133 de 2015, a qual pode

conceder isenção de IPTU as entidades religiosas, ainda que elas sejam apenas locatárias do imóvel, desde que comprovem a utilização do imóvel para a prática de suas liturgias.

Diante disso, é possível concluirmos que apesar de a ADI 3421/2010 versar sobre uma norma de isenção, necessário se faz uma reanálise da imunidade tributária recíproca, pois assim como na ADI, o que se deve levar em consideração, mais do que uma possível guerra fiscal, seria um valor constitucional, que traz não só uma liberdade, mas sim a forma de ser do Estado Brasileiro, traz o Pacto Federativo do Brasil. A imunidade tributária recíproca, como dito anteriormente, não pode ser abolida da constituição por ser cláusula pétrea, e caso não estivesse expressa no texto constitucional a mesma ainda subsistiria. Além disso, vale ressaltar ainda que as normas imunizantes devem ser interpretadas de forma extensiva e não de forma literal como é o caso das isenções.

Assim, o objetivo proposto no artigo foi alcançado discorrendo acerca da inserção do contribuinte de fato na relação jurídico-tributária quando destinatário de norma que lhe beneficie ampliando ou resguardando valores do ordenamento jurídico brasileiro. Foi verificado ainda que as decisões judiciais nem sempre estão inseridas em um positivismo jurídico, pois quando tratamos de valores constitucionais, estes prevalecem sobre qualquer outra norma, já que tais normas devem resguardar, proteger valores, bem como estabelecer um equilíbrio de vetores sociais, independente da espécie do benefício, de forma que seja compatível com os princípios constitucionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Wellington Leite de. Federalismo brasileiro em formação. In: VIANA, Joao Paulo Saraiva Leão; NASCIMENTO, Gilmar Santos (orgs.). **O sistema político brasileiro: continuidade ou reforma?** Porto Velho: Universidade Federal de Rondônia, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Atual. Por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed.23.tir.Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** São Paulo: Malheiros. 3. ed., 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em: 20 set. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 17. ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n 35/2001. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 14. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e código tributário Nacional.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado.** 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imunidade Tributária Recíproca: Um resgate da Doutrina de Baleeiro.** São Paulo: Dialética, 1998. Coordenação: Francisco Xavier Amaral, Bruno Monteiro de Castro Amaral e Thiago Rocha Nardelli.

FREIRE FILHO, Ailson Santana; COSTA, Igor Nunes Costa e. **A (in) constitucionalidade da extensão da imunidade recíproca às estatais**. 2015. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2005&autor=Ailson Santana Freire Filho/ Igor Nunes Costa e Costa](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=2005&autor=Ailson%20Santana%20Freire%20Filho/Igor%20Nunes%20Costa)>. Acesso em: 19 ago. 2016.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PAES, José Eduardo Sabo; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. A imunidade tributária religiosa no Brasil e seu desenvolvimento jurisprudencial. **Repats - Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**, Brasília, v. 3, n. 1, p.1-16, 2016. Semestral. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7128>>. Acesso em: 09 set. 2016.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Eduardo Muniz. **A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito**. In: CAMPOS, Djalma (Coord). Revista tributária e de finanças públicas n. 57, ano 12, jul/ago, pp. 76-84.

MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. In: BRITO, Hugo Machado (coord.). São Paulo: Atlas. 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões**, Max Limonad, 1964.

SABBAG, Eduardo. **Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos: Uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais Ltda., 2013.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Entes sem fins lucrativos não auferem lucro tributável**. 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-fev-12/consultor-tributario-entes-fins-lucrativos-nao-auferem-lucro-tributavel#_ftn4_7530>. Acesso em: 17 ago. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.