

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL  
FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

**ERNANI ALBINO DE FREITAS**

**IMUNIDADE RELIGIOSA SOBRE OS IMPOSTOS INDIRETOS**

GUARAPARI - ES  
2018

**ERNANI ALBINO DE FREITAS**  
**FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

**IMUNIDADE RELIGIOSA SOBRE OS IMPOSTOS INDIRETOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof<sup>ª</sup>. Esp. Alynne Martins Libreiro.

GUARAPARI - ES  
2018

**FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: Artigo Científico, elaborado pelo aluno Ernani Albino de Freitas foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial da obtenção do título de

**BACHAREL EM DIREITO**

**Guarapari, \_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2018.**

---

Professora Esp. Alynne Martins Liboreiro  
Faculdade Doctum de Guarapari  
Orientadora

---

Professora Ma Patrícia Barcelos Nunes de Mattos Rocha  
Faculdade Doctum de Guarapari

---

Professora Ma Kevlia Faria Ferreira  
Faculdade Doctum de Guarapari

Dedico a toda minha família, que compartilhou desse sonho, pelo carinho, pela dedicação e por se fazer presente nessa singradura.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus primeiramente por mais essa vitória, em conceder a realização de um sonho tão almejado em obter o curso superior, a minha orientadora pela presteza e valiosos ensinamentos, a todos os membros da minha querida Faculdade Doctum, a minha família que esteve presente em todos os momentos significativos de minha vida, em especial a minha mãe, que sempre intercedeu em orações para o recebimento desta benção, a Márcia; minha amiga e fiel escudeira pela dedicação e apoio que foi fundamental para essa conquista.

*“O Brasil espera que cada um cumpra com o seu dever”! “Sustenta o fogo que a vitória é nossa”!*

*Francisco Manoel Barroso da Silva –  
“Almirante Barroso”*

## **LISTA DE SIGLAS**

STF – Supremo Tribunal Federal

IR – Imposto de Renda

ICMS – Imposto sobre Circulação de mercadorias e Serviços

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Morte e Doações

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

ITR – Imposto Territorial Urbano

CTN – Código Tributário Nacional

# IMUNIDADE RELIGIOSA SOBRE OS IMPOSTOS INDIRETOS

Autor: Ernani Albino de Freitas<sup>1</sup>

Autora: Alynne Martins Liboreiro<sup>2</sup>

## RESUMO

A imunidade tributária consiste na limitação constitucional do poder de tributar. A questão da imunidade dos impostos indiretos sempre causou divergências, seja no campo doutrinário ou jurisprudencial, no que se refere incidência ou não do imposto, nos casos em que o contribuinte adquire mercadorias como destinatário final, há defensores que entende ser imune, tendo em vista, que o contribuinte suporta a exação do imposto que vem embutido no preço final, todavia, não é esse o entendimento da corrente contrária a qual vem a corroborar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que somente o contribuinte de direito, não sendo, portanto, a regra imunizante extensiva ao contribuinte de fato, já que este é considerado figura estranha a relação jurídico tributária, participando na verdade de uma relação contratual, que este não paga o tributo, mas sim o preço da mercadoria. Diante deste fato, encontra-se a problemática argüida neste trabalho, que aborda a questão da imunidade religiosa e a incidência do ICMS nas compras de mercadorias destinado ao consumo próprio. Conclui-se que o objetivo do constituinte original era preservar a capacidade econômica das instituições imunizantes, bem como satisfação do interesse público, nestes termos, o princípio da Capacidade Contributiva deve ser invocado para assegurar proteção ao patrimônio, a renda, ou serviços da incidência de impostos diretos ou mesmos do fenômeno da repercussão econômica decorrente dos impostos indiretos. Utilizou-se como metodologia de pesquisa o método dedutivo, efetuando análise dos materiais de forma indireta, por meio de consulta bibliográfica às legislações pertinentes, aos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária, Imunidade religiosa, Impostos indiretos.

---

<sup>1</sup>, Militar, bacharelado em Direito, endereço eletrônico: ernanialbinofreitas@gmail.com

<sup>2</sup> Especialista em Direito Tributário.



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2LIBERDADE RELIGIOSA.....</b>	<b>11</b>
<b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>12</b>
<b>4 IMUNIDADE RELIGIOSA.....</b>	<b>13</b>
<b>5 IMUNIDADE RELIGIOSA E OS TRIBUTOS INDIRETOS.....</b>	<b>14</b>
<b>5.1 Tributos Diretos.....</b>	<b>14</b>
<b>5.2 Tributos Indiretos.....</b>	<b>15</b>
<b>5.3 ICMS e as Instituições Religiosa.....</b>	<b>15</b>
<b>6 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....</b>	<b>20</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>24</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>27</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>28</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária é uma garantia constitucional que assegura as instituições religiosas, o direito fundamental de expressar a liberdade religiosa. A problemática apresentada no presente trabalho, versa sobre a questão da incidência do imposto indireto quando o ente imunizante está no pólo passivo como destinatário final, existe ainda na doutrina e na jurisprudência muita controvérsia acerca do tema. Os impostos indiretos são aqueles que por sua vez o ônus tributário recai sobre um terceiro, reconhecidamente como o contribuinte de fato, não onerando o contribuinte de direito, sendo este quem praticou o fato gerador. Assim, mesmo no caso em que se esteja diante de um ente que goza de imunidade tributária, quando este for o contribuinte de fato, será obrigado a suportar a carga tributária, pois é considerado figura estranha à relação jurídica tributária.

No campo da divergência doutrinária há a corrente em que a interpretação é de natureza substancial ou econômica, esta corrente entende ser irrelevante a diferenciação entre impostos diretos e indiretos, possuindo um caráter puramente econômico, devendo ser considerado quem efetivamente suporta a exação da obrigação tributária, por serem tributos sobre o qual incide o fenômeno da repercussão econômica, com a consequente translação do encargo financeiro para o contribuinte de fato, a este deveria ser concedido o direito da repetição do indébito.

Por outro lado, há os defensores da corrente de natureza formal, para esta, os entes só estariam imunes se figurassem no pólo passivo como contribuinte de direito, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal comunga do mesmo pensamento, inclusive expediu a Súmula 591, que preconiza ser a imunidade tributária aplicável à seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência da benesse constitucional a repercussão econômica do imposto indireto, pois embora possa arcar com o ônus financeiro dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias, nos casos em que seja repassado pelo contribuinte de direito, este não é considerado tributo, mas o preço pago decorrente de uma relação contratual.

Na composição do referido trabalho, utilizou-se como metodologia de pesquisa o método dedutivo, efetuando análise dos materiais de forma indireta, por meio de consulta bibliográfica à legislação, aos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

## **2 LIBERDADE RELIGIOSA**

A liberdade religiosa no Brasil surgiu com a separação do Estado em face da Igreja, tendo em vista que o regime estatal anterior à Constituição de 1891, tinha o catolicismo como a religião oficial do país, sendo, portanto, a denominação Católica Apostólica Romana predominante no período Imperial. Havia autorização a outras liturgias, mas de forma muito restrita.

De acordo com Sabbag (2011, p. 321), com a proclamação da República, adotou-se o pluralismo religioso, onde a Religião-Estado cedeu espaço para o Estado de Religiões, passando dessa forma, para um país laico, não mais sendo direcionado favoritismo ao catolicismo, mesmo sendo esta, a religião majoritária, objetivando um clima mais harmonioso entre as diversidades de expressão religiosa. Neste plano, tende-se a proteger e estimular a fé dos cidadãos, afastando no caso, a tributação das instituições religiosas, contribuindo desta forma, como a difusão de preceitos religiosos.

Nesse contexto, busca-se dimensionar a extensão da prerrogativa da laicidade, caracterizada pela ideia de liberdade de crença, liberdade de culto e de organizar-se em diversas formas de denominações. É assegurado a todas as pessoas o direito a liberdade de pensamento, de consciência e de culto religioso, esta garantia, alberga a liberdade de optar por qual religião pretende seguir, pela prática e ensino das diversas liturgias, seja de forma privada ou pública. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é conquista democrática que prestigia a dignidade da pessoa humana, garantindo o direito fundamental de crença religiosa. Tal preceito fundamental, tutela as principais formas de expressões, tais como: a liberdade de organização religiosa, liberdade de culto e a liberdade de crença.

A Constituição Federal vigente consagra a liberdade religiosa, o direito de manifestar suas convicções: Artigo 5º, inciso VI, da CRFB, “é inviolável a

liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

A constituição proclama que é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício do culto religioso e tutela na forma da lei a proteção aos locais de celebrações religiosas e a suas liturgias. Desde que não contrarie dispositivo previsto no ordenamento jurídico e a ordem pública. Nos termos do artigo 19, inciso I, da CRFB:

#### CAPÍTULO I

#### DA ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA

Artigo 19. É vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. (BRASIL, 1988. online)

Neste sentido, a tutela constitucional veda ao poder público estabelecer relação de dependência, embaraçar o funcionamento dos cultos religiosos ou submeter seus representantes a alianças com a finalidade da consecução do interesse público, pois a finalidade é preservar o caráter laico do Estado Democrático de Direito, preconizando a neutralidade do mesmo perante as celebrações religiosas.

### **3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

A Imunidade tributária é instituto previsto na Constituição Federal, que tem por finalidades tutelar direitos sociais e fundamentais, como a liberdade de expressão, liberdade religiosa, os direitos políticos, culturais, assegurando a essas instituições o livre exercício de suas atividades, não sendo, portanto, condicionada a limitação de ordem tributária.

Neste sentido leciona o ilustre professor Oliveira (2015, online), que a imunidade tributária existe como forma de isenção ao pagamento de alguns impostos, na verdade exclui a própria competência tributária, não permitindo

aos entes políticos a instituir tributos mediante edição de leis infraconstitucionais.

#### **4 IMUNIDADE RELIGIOSA**

Imunidade religiosa tem por objetivo propiciar a plena liberdade religiosa, assegurando a livre manifestação das pessoas em exercer a fé em certos valores transcendentais e propagação da religião. Com advento da Proclamação da República passaram a existir as regras e princípios que nortearam o Estado de Direito, proporcionando a estruturação do ordenamento tributário, desta forma, instituindo as imunidades. Percebe-se que ao longo da história houve uma grande evolução do conceito e da tutela constitucional atribuída as imunidades tributárias, até o Estado Democrático de Direito, onde a imunidade é considerada uma garantia constitucional. Sendo assim, as regras de imunizantes decorrem do texto constitucional, e atuam diretamente na esfera de competência do poder de tributar dos entes políticos.

De acordo com os ensinamentos de Paulsen (2012, p.253), a imunidade dos templos religiosos é caracterizada pela garantia constitucional de norma de competência tributária em sentido negativo, não incidindo impostos sobre os templos de qualquer culto, pois não se trata de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de imunidade religiosa, concedido a certas instituições em razão de contribuição com atividade de relevante interesse social para coletividade e que, por isso merecem proteção e incentivo do legislador em afastar a competência tributária dos entes políticos.

No que se refere a limitações ao poder de tributar, a Constituição Federal veda os entes políticos exercer a competência tributária. Nestes termos assevera o referido texto constitucional:

SEÇÃO II  
DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR  
Constituição Federal da Republica - Artigo 150, inciso VI, alínea "b" sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – Instituir impostos sobre;  
b) templos de qualquer culto.  
(BRASIL, 1988. ONLINE)

Sendo assim, os entes políticos não podem exigir das entidades religiosas qualquer imposto que onere o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais, pois a finalidade é assegurar a liberdade religiosa, e o livre exercício de certos valores espirituais por parte dos fiéis. Ocorre que a maioria das instituições religiosas, tem dificuldade financeira, neste sentido, a tributação acarretaria transtorno ao exercício de suas atividades, em razão de efeitos econômicos e do desfalque do patrimônio, o que contribuiria com diminuição da eficácia dos serviços das instituições religiosas.

A imunidade tributária abrange apenas os impostos, não sendo, portanto, extensivos as taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais, ficando restrito a não incidência ao patrimônio, a renda e serviços inerente a atividade fins das entidades religiosas, sendo extinta nos casos de desvirtuamento do seu propósito.

## **5 IMUNIDADE RELIGIOSA E OS TRIBUTOS INDIRETOS**

A imunidade religiosa compreende-se uma benesse concedida as instituições religiosas, com previsão constitucional, que exonera os entes imunizantes da obrigação tributação, todavia, não é extensivo a todos os tributos, sendo concedido apenas aos impostos. De acordo com entendimento de Costa (2016, online), a problemática que circunda a tributação dos templos religiosos, quando este pleiteia a repetição de indébito, nas situações de incidência do ICMS, nas nos casos em que o imposto vem embutidos no preço final.

### **5.1 Imposto Direto**

Nos termos em que preceitua Porto (2016, online), O imposto direto é aquele que incide sobre o contribuinte que praticou o fato gerador, não sendo

possível repassar a terceiros a obrigação tributária, ou seja, não é permitido transferir o ônus tributário a outrem. Por exemplo: Imposto de Renda, IPTU, ITBI, IPVA, ITCMD dentre outros.

## **5.2 Imposto Indireto**

O imposto indireto é aquele em que a repercussão econômica incide sobre uma terceira pessoa, que por sua vez não praticou o fato gerador, sendo este, portanto, o contribuinte de fato, já que o contribuinte de direito se exonera da obrigação tributária ao realizar a transferência. No imposto indireto o ônus financeiro do tributo é repassado o consumidor final, como por exemplo: IPI e ICMS.

De acordo com Carneiro (2018, p. 294), o fenômeno da repercussão tributária é a possibilidade do repasse do encargo financeiro do tributo para o contribuinte que o sucede na etapa seguinte da circulação econômica. Neste caso, seria o contribuinte de direito quem deveria efetuar o recolhimento, mas na verdade que acaba suportando de fato ônus fiscal é o consumidor final, porque o preço do imposto é incluído no valor da mercadoria.

## **5.3 Incidência do ICMS na aquisição de mercadoria pelas instituições religiosas como destinatário final**

A problemática do instituto da imunidade tributária é marcada historicamente por polêmica, seja nas manifestações contidos nos entendimentos doutrinários ou jurisprudenciais, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal por diversas vezes foi requisitado a se posicionar, estabelecendo posicionamentos em julgados ou súmulas, principalmente quanto à incidência dos impostos indiretos, quando da circulação de mercadorias, tendo no pólo passivo um dos entes agraciado com a referida imunidade.

A questão que trata sobre incidência dos impostos indiretos sobre as instituições imunes, já gerou acirrados debates no âmbito do Supremo Tribunal Federal, todavia este assunto já está pacificado por este Egrégio Tribunal,

ocorre que alguns autores renomados como Baleeiro (2002, p. 197), entendem que deve ser analisada a sistemática dos efeitos das imunidades tributárias no sentido de quem efetivamente suporta o ônus da carga tributária, não importando tratar-se de contribuinte de fato ou de direito.

De acordo com os ensinamentos proferidos pelo professor Sabbag (2011, p. 307), as instituições que gozam de imunidade tributária, dentre elas, as religiosas, auxiliam na prestação de serviços públicos, e não tem fins lucrativos, portanto, na grande maioria, não possuem capacidade econômica para assumir obrigações tributárias, no que se refere aos pagamentos de impostos. A imunidade é uma forma de subsistir, pois esta deve abarcar os impostos que por seus efeitos econômicos, levaria a diminuição do patrimônio, culminando na ineficácia das obras de cunho assistenciais, não permitindo o emprego integral da renda nas finalidades essenciais da referida instituição.

A imunidade tributária é uma forma de exoneração de tributos com previsão constitucional, contemplando certas pessoas e algumas entidades, que serão agraciadas mediante cumprimento de certos requisitos. No que se referem aos entes públicos, estes terão a imunidade recíproca, as entidades sem fins lucrativos e os templos religiosos terão a imunidade por exercerem serviços de cunho social, pois o objetivo dessa garantia constitucional é a preservação da capacidade econômica dessas instituições, cujo, a finalidade é a satisfação do interesse público, sendo assim, não seria razoável instituir impostos, seja direto ou indireto, que possa atingir o patrimônio, a renda ou prestação de serviços.

Os argumentos defendidos pelo tributarista Baleeiro sucumbiram frente a edição da súmula de número 591 do Supremo Tribunal Federal: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. Mesmo diante da existência de súmula pacificando o assunto, há julgados com precedentes em sentido antagônicos, que defendem a não incidência dos impostos indiretos na aquisição de mercadorias tendo como destinatário final entes dotados de imunidades tributárias.



TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. CONTRIBUINTE DE FATO. AUTARQUIA FEDERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A. EXISTÊNCIA. Comprovado que é a autarquia federal quem arca com o ônus do ICMS, vez que os valores devidos são incluídos nas faturas mensais, tem ela direito de repetir o que indevidamente pagou, pois goza do benefício da imunidade tributária recíproca constante do texto constitucional. (TRF4, 2 T, AC 97.04.23659-0/SC, rel. Juiz Fernando Quadros da Silva. DJ. 11/05/2000). (BRASIL, 2.000 online)

É notório o reconhecimento no âmbito doutrinário da consistência da tese defendida por Baleeiro, todavia, prevalece o conteúdo expresso pela súmula 591 do STF. A discussão acerca do alcance da aplicação da imunidade tributária nos casos dos impostos indiretos é antiga, não há unanimidade doutrinária referente ao fenômeno da repercussão ou translação econômica tributária, tendo em vista, serem os impostos indiretos analisados de forma diversa por diferentes correntes de pensamentos.

Neste sentido, passa-se a análise do julgado, cujo, o voto apresenta posicionamento favorável a concessão da imunidade tributária nos casos dos impostos indiretos:

#### DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Confira-se o voto condutor desse último julgado:

“Sr. Presidente, estou em que os embargos não devem ser acolhidos. Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que, pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, entendo que essa distinção não se afigura suficiente para afastar a aplicação da imunidade na espécie. A propósito, continua atual, a meu ver, a lição de Baleeiro: ‘A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza.’

(Baleeiro, Aliomar. Limitações ao poder de tributar. 7. ed. Ver. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313).

É claro, não se pode ignorar que se cuida de imposto que, pela repercussão econômica e eventual, poderia não onerar o contribuinte de direito, mas, sim, o contribuinte de fato.

A despeito da possibilidade de se transferir ao comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor, quanto mais não seja, como reconheceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência, e por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente.

Assim, antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, VI, c, da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Oscar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim.

Trago, aqui, a jurisprudência desta Corte, sobre a imunidade tributária de entidades beneficentes, especificamente em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Em reiterados julgamentos, a 2ª Turma decidiu que 'não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade' (RE 203.755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96; RE 225.671/SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Nelson Jobim).

*Nesses termos, o meu voto é pela rejeição dos embargos*" (grifos nossos).

Parte importante da doutrina discorda do posicionamento contrário a não repercussão econômica nos impostos indiretos, quando os entes imunizantes ocupam posição de contribuintes de fato. De acordo com os ensinamentos do professor Hugo de Brito (2018, p. 93).

Ora, sem entrar aqui na polêmica discussão relativa aos tributos indiretos e a repercussão do ônus financeiro, o que importa é que se deve admitir a invocação da imunidade ou pelo contribuinte de fato, ou pelo contribuinte de direito, ou

pelos dois. O que não se pode admitir é o emprego de teses contraditórias, ora num sentido, ora noutra, para negar vigência ao dispositivo constitucional imunizante.

Esta análise sob a perspectiva doutrinária, tem a corrente liderada por Aliomar Baleeiro, que entende ser favorável o reconhecimento da imunidade tributária nos casos em que os entes imunes adquirem a mercadoria como destinatário final, pois deve ser vista sob a perspectiva de quem efetivamente é atingido pela exação. Afirma, portanto, que não se deve menosprezar o contribuinte de fato na relação jurídica tributária.

As instituições de assistência social, como auxiliares de serviços públicos, não têm capacidade econômica para pagar impostos. Não visam lucros ou remuneração dos indivíduos que as promovem ou mantêm. A imunidade deve abranger os impostos que por seus efeitos econômicos desfalcariam o patrimônio, ou diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades (BALEIRO, 2002, p.108).

Nestes termos, é proposto que seja feita uma ampla investigação do texto constitucional, não sendo admitido que essa questão seja analisada apenas sob a égide da legislação infraconstitucional, sob o risco de ofensa a preceitos constitucionais que fundamenta o instituto da imunidade.

Diante da importância do trabalho desenvolvido pelas instituições religiosas, muitas vezes de cunho social, ocorrendo oneração tributária que acarretaria diversos problemas de ordem financeira, o que inviabilizaria a execução de seu propósito institucional, que é fins públicos, já que parte destes entes encontra-se em situações de hipossuficiência. No que se refere à incidência dos impostos indiretos, como no caso do ICMS, a aplicação deve levar em consideração os princípios da não-cumulatividade e da seletividade, dando foco na capacidade contributiva do ente imunizante, tendo em vista, ser esse o propósito constitucional que fundamenta a imunidade tributária concedida a esta instituição.

É importante que seja considerada a repercussão econômica, pois essa questão não pode ser vista apenas no âmbito da relação jurídica, já que o contribuinte de fato foi agraciado pelo texto constitucional com a imunidade

tributária, isso se justifica pelo fato do fenômeno da translação econômica, que atingiria seu patrimônio, o que não se admite, seja pela incidência do imposto de forma direta ou indireta, a imunidade é um favor que deve ser concedida em sua integralidade.

## **6 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, no que se refere à hipótese a imunidade dos impostos indiretos, é no sentido de que, o ente imunizante só terá direito nos casos em que estiver diante do contribuinte de direito, desse modo o contribuinte de fato é considerado figura estranha à relação jurídica tributária, não podendo alegar em seu favor direito a imunidade. A análise neste caso fica adstrita a relação tributária, não atendendo os anseios dos efeitos da repercussão econômica. No presente caso, em que se analisa a questão da incidência dos impostos indiretos quando a instituição religiosa adquire produtos como consumidora final, fica pacificado pelo STF, o entendimento que o ente suportará ônus do pagamento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias.

Em 23 de fevereiro de 2017, o pleno do STF em sede de Repercussão Geral do Recurso Extraordinário de uma entidade sem fins lucrativos que pleiteava a exoneração do ICMS na compra de insumos hospitalares com fulcro no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição da República Federativa do Brasil. De forma unânime julgou no sentido de que as instituições que atuam na área de saúde, educação e de assistência social, que no caso se enquadram alguns trabalhos desenvolvidos pelas instituições religiosas, não tem direito a imunidade tributária, quando estiverem no pólo passivo da relação tributária como adquirente de mercadorias, posto que neste caso são contribuinte de fato do imposto, sendo extensiva a imunidade quando se tratar de contribuinte de direito, que no referido caso é o vendedor dos insumos.

### **Ementa**

**EMENTA** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e

produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. 1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes. 2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato). 3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. 4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais. 5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente. 6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros. 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é

irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”

#### Decisão

Após o relatório e as sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram, pelo recorrente, Estado de Minas Gerais, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig, Procuradora do Estado de Minas Gerais; pelo amicuscuriae União a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional; pelos amicuscuriae Distrito Federal e demais Estados admitidos o Dr. Luis Eduardo Correia Serra, Procurador-Geral do Distrito Federal; e pelo amicuscuriae Sindicato dos Hospitais Beneficentes e Religiosos e Filantrópicos do Rio Grande Do Sul - SINDIBERF o Dr. Ulisses André Jung. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 22.02.2017. Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 342 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, sem condenação em honorários, nos termos da Súmula 512, e custas conforme a lei. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”. O Ministro Marco Aurélio fez ressalva à tese, no tocante à redação, no que foi acompanhado pelo Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017. (STF. 2017. Online)

Sendo assim, com base no posicionamento firmado pelo STF, é pacífico o entendimento no sentido que incidirá o ICMS nas operações de compra de mercadorias, pois neste caso, o contribuinte não está pagando tributo, mas o preço do produto posto no mercado. Por outro lado, não há incidência do ICMS nas relações de venda de mercadorias produzidas pelas instituições religiosas, desde que o lucro seja destinado as atividades de cunho essenciais do templo

religioso. Nestes termos preceitua o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CRFB, que será vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei, a qual se refere ao Código Nacional Tributário, que foi recepcionado pela atual Constituição com “status” de Lei Complementar.

Desta forma, o artigo 14 do CTN disciplina o assunto:

Artigo 14 o disposto na alínea “c” do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no ser resultado;

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea “c” do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL. 1966. online)

Portanto, se houver lucro, este não deverá ser distribuído com os mantenedores da instituição, o resultado positivo será totalmente reinvestido nas atividades fins do ente, sendo assim, poderá prevalecer a imunidade tributária ou não, tudo dependerá da chamada “correspondência fática”, ou seja, do real atrelamento daquele bem ao da renda conexa com o propósito precípua da entidade imune. Desta maneira, ensina o professor (Sabbag 2013, p. 13), que “a entidade é contribuinte de fato, pois é a entidade destinatária dos serviços, devendo pagar o preço do serviço, fixado por ato governamental, no qual está embutido o ICMS”.

O objetivo do legislador constituinte foi destacar a relevância social dessas entidades assistenciais, quando atuam sem fins lucrativos e destinadas a auxiliar o poder público na consecução de serviço destinado a coletividade, tendo em vista, que a real finalidade da imunidade de templos de qualquer culto se faz necessário compreender o importante papel social por ela desempenhado, pois, além da inegável contribuição para a o desenvolvimento moral e espiritual do indivíduo, ainda desempenha relevante função de controle social, apoiando as questões de ordem humanitárias, e auxiliando o Poder Público na manutenção da ordem social.

Desse modo, realizando uma análise interpretativa do texto constitucional, constata-se que o constituinte original quis preservar a capacidade econômica das instituições imunizantes, cujo objetivo é a satisfação do interesse público, nestes termos, o princípio da Capacidade Contributiva deve ser invocado para assegurar proteção ao patrimônio, a renda, ou serviços da incidência de impostos diretos ou mesmos do fenômeno da repercussão econômica decorrente dos impostos indiretos, o que acarretaria prejuízos e diminuiria a eficácia dos serviços das organizações religiosas. Nestes termos, a vedação absoluta do poder de tributar proposta no texto constitucional, alcançaria as hipóteses em que as instituições religiosas estariam no pólo passivo como contribuinte de direito e de contribuinte fato, por suportarem o ônus tributário direta ou indiretamente devido a repercussão patrimonial do ICMS, protegendo os recursos financeiros, que seriam destinados execução dos fins institucionais com maior efetividade.

Neste sentido, fica assegurado maior desempenho do direito fundamental a liberdade religiosa e o trabalho desenvolvido por estes entes perante as instituições comunitárias, sendo importante a aplicação integral dos recursos na geração de benefícios para a sociedade civil livre da incidência tributária.

## **7 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho aborda a questão da imunidade religiosa, que concede exoneração tributária aos templos de qualquer culto, é uma garantia



constitucional, cujo objetivo é resguardar a liberdade de expressão religiosa, não permitindo que a tributação utilizada como forma de embaraçar o exercício de culto religioso, tendo em vista, ser o Brasil um país reconhecidamente laico. A grande problemática está no campo da divergência doutrinária, que questiona a incidência do ICMS na aquisição de mercadorias pelos entes imunizantes na condição de consumidor final. Esta é a corrente liderada por Aliomar Baleeiro, que entende ser favorável o reconhecimento da imunidade tributária nos casos em que os entes imunes adquirem a mercadoria como destinatário final, pois deve ser vista sob a perspectiva de quem efetivamente é atingido pela exação. Afirma, portanto, que não se deve menosprezar o contribuinte de fato na relação jurídica tributária. As instituições que gozam de imunidade tributária, dentre elas, as religiosas, auxiliam na prestação de serviços públicos, e não tem fins lucrativos, portanto, na grande maioria, não possuem capacidade econômica para assumir obrigações tributárias, no que se refere aos pagamentos de impostos.

A falta de capacidade contributiva das entidades religiosas é a principal justificativa para que haja a imunidade tributária das instituições religiosas. Os argumentos defendidos pelo tributarista Baleeiro sucumbiram frente a edição da súmula de número 591 do Supremo Tribunal Federal: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. O referido Egrégio Tribunal entende que a extensão da imunidade tributária só será admitida quando o ente imunizante estiver na condição de contribuinte de direito, sendo, portanto, agraciado com esse favor constitucional o contribuinte de fato, já que este não integra à relação jurídico-tributária. Mesmo diante da existência de súmula pacificando o assunto, há julgados com precedentes em sentido antagônicos, que defende a não incidência dos impostos indiretos na aquisição de mercadorias tendo como destinatário final entes dotados de imunidades tributárias.

Sendo assim, conclui-se que o propósito do presente trabalho foi alcançado ao discorrer a respeito da inserção do contribuinte de fato na relação jurídica tributária, quando figura como destinatário final da relação comercial, sendo albergado pelo texto constitucional, que deverá resguardar e proteger

valores, que são impactantes no equilíbrio das obras sociais, frente a importância dos serviços prestados por esses entes em relação a concessão da benesse da imunidade tributária.

## RELIGIOUS IMMUNITY ON INDIRECT TAXES

Author: Ernani Albino de Freitas<sup>3</sup>

Author: Alynne Martins Liboreiro<sup>4</sup>

### ABSTRACT

Tax immunity consists of the constitutional limitation of the power to tax. The question of the immunity of indirect taxes has always caused divergences, whether in the doctrinal or jurisprudential field, as regards tax incidence or not, in cases where the taxpayer acquires goods as final recipient, there are defenders that he considers to be immune, with a view to , that the taxpayer supports the tax exemption that comes embedded in the final price, however, this is not the understanding of the current contrary to which comes to corroborate the position of the Federal Supreme Court, that only the right taxpayer, the immunizing rule extends to the taxpayer in fact, since this is considered strange figure the legal tax relationship, participating in the truth of a contractual relationship, that this does not pay the tax, but the price of the merchandise. Facing this fact, the problem is discussed in this paper, which addresses the issue of religious immunity and the incidence of ICMS on purchases of goods for own consumption. It is concluded that the objective of the original constituent was to preserve the economic capacity of immunizing institutions, as well as satisfaction of the public interest, in these terms, the principle of Contributory Capacity should be invoked to ensure protection of the patrimony, income, or services of incidence of direct taxes or even the phenomenon of the economic repercussion resulting from indirect taxes. The method of research was used as a deductive method, by indirectly analyzing the materials, through bibliographical consultation of the relevant legislation, doctrinal and jurisprudential positions.

Keywords: Tax immunity, Religious immunity, Indirect taxes.

---

<sup>3</sup> Military, Bachelor of Laws, e-mail: ernanialbinofreitas@gmail.com

<sup>4</sup> Specialist in Tax Law.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro Forense. 2002.

BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 5 de out. 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 27 maio. 2018.

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. **Diário Oficial da União**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 671412/ SP. Relatora: Ministra Carmen Lucia. **Diário Oficial da União**, São Paulo, 2 de fevereiro de 2010. Disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000080471&base=baseMonocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000080471&base=baseMonocraticas)> Acesso em 08 nov 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COSTA, Hugo Rodrigo. **Imunidade Religiosa e os Impostos Indiretos**. Jurídico Certo. 17 fev. 2016. Disponível em: <[juridicocerto.com/p/hugo-rodrigo-da-cos/artigos/immunidade-religiosa-e-os-impostos-indiretos-2006](http://juridicocerto.com/p/hugo-rodrigo-da-cos/artigos/immunidade-religiosa-e-os-impostos-indiretos-2006)> Acesso em 08 nov 2018.

MARINHA, Diretoria de Ensino. **Introdução à História Marítima Brasileira** – Rio de Janeiro: Serviço de Documentação da Marinha, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. PDF.

SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. **jus.com.br**. 2008. Disponível em: <[jus.com.br/artigos/11757/alcance-da-imunidade-tributaria-reciproca-nos-impostos-indiretos/2](http://jus.com.br/artigos/11757/alcance-da-imunidade-tributaria-reciproca-nos-impostos-indiretos/2)> Acesso em: 05 out 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Ferreira. Imunidades tributárias previstas na Constituição, com destaque para a imunidade recíproca atribuída aos serviços postais Correios. **jus.com.br**. maio. 2015. Disponível em: <[jus.com.br/artigos/39486/imunidades-tributarias-previstas-na-constituicao-com-destaque-para-a-imunidade-reciproca-atribuida-aos-servicos-postais-correios](http://jus.com.br/artigos/39486/imunidades-tributarias-previstas-na-constituicao-com-destaque-para-a-imunidade-reciproca-atribuida-aos-servicos-postais-correios)> Acesso em: 08 nov. 2018.

PORTO, Nelson Costa. Impostos diretos vs Impostos indiretos. **ekonomista.pt**. 28 nov. 2016. Disponível em: <[www.ekonomista.pt/artigo/impostos-diretos-vs-impostos-indiretos](http://www.ekonomista.pt/artigo/impostos-diretos-vs-impostos-indiretos)> Acesso em: 08 nov 2018.