

IMUNIDADE E FILANTROPIA
NO TRATADO BRASIL-SANTA SÉ

O artigo 15 do Tratado Brasil-Santa Sé tem a seguinte dicção:

“Artigo 15: Às pessoas jurídicas eclesíásticas, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira. § Único. Para fins tributários, as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e isenção”¹.

Comentando o dispositivo, Dom Lorenzo Baldissieri em seu livro, *“Diplomacia Pontifícia – Acordo Brasil-Santa Sé – Intervenções”*, observa:

“O texto, mais uma vez, lança no cenário jurídico internacional uma norma que o poder civil brasileiro havia estabelecido na sua Constituição, e com abrangência de todas as religiões.

O Acordo sintetiza o que já se inclui no ordenamento jurídico brasileiro e está explicitado pelo seu mais alto intérprete, o Supremo Tribunal Federal. Nesta Corte, já se explicitou que “a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas,

¹ No prefácio do livro *“Diplomacia Pontifícia – Acordo Brasil-Santa Sé – Intervenções”* (Editora LTR, São Paulo, 2011, p. 13/14), de Dom Lorenzo Baldissieri, escrevi: *“Como jurista, o presente livro atesta sua vocação para o Direito, pois aborda, com especial acuidade, temas delicados, explicando-os com clareza e didatismo, principalmente aqueles aspectos referentes ao direito internacional, à diplomacia e, em particular, ao Acordo Brasil — Santa Sé.*

Na gestação, no Brasil, do referido Acordo entre os dois governos, participei de reuniões preparatórias com o então Vice-presidente da República, Marco Maciel, e outras figuras notáveis, como os juristas Célio Borja, Cachapuz, José Bonifácio Borges de Andrada, quando discutimos qual seria a melhor solução para superar a velha legislação imperial, confirmada por Deodoro, em eventual concordata entre a Santa Sé e o Brasil.

Assumindo a Nunciatura, exerceu indiscutível e admirável trabalho —algumas vezes tivemos contato, no período, sobre o teor do Tratado— para lançar as bases do documento que hoje rege as relações entre o Brasil e a Santa Sé, valendo, o presente livro, como uma histórica análise de toda a evolução de tais contatos, assim como dos argumentos jurídicos e doutrinários para se chegar ao positivo resultado final”.

também, o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Até mesmo os cemitérios, porque o STF os entende como “extensões de entidades de cunho religioso” também se abrigam na causa de imunidade do art. 150 da Constituição”.

Não há, portanto, aqui, privilégio para a Igreja Católica em face das demais denominações religiosas”².

Seus comentários são absolutamente procedentes. Eu mesmo, ao comentar a imunidade tributária dos templos (art. 150, inciso VI, letras “b” e “c”), assim me manifestei:

“”b) templos de qualquer culto”;

6.9.2.A imunidade dos templos

A imunidade consagrada objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com Seu Criador. Não há no direito brasileiro desde a República — em que o Estado e a Igreja Católica deixaram de ter relações jurídicas especiais em face de ser o Catolicismo religião oficial à época da monarquia— qualquer preconceito ou distinção entre os diversos cultos. O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo³.

A liberdade em relação ao culto, qualquer que ele seja, é assegurada, como assegurado é o culto contra qualquer pressão do Estado, principalmente quando os detentores do poder são agnósticos ou ateus⁴.

² *Ob. cit. p. 117.*

³ *Vittório Cassone ensina: “A imunidade objeto da letra b procura resguardar da tributação os templos de qualquer culto, e deve ser conjugada com o artigo 5º, VI, que garante a inviolabilidade e a liberdade de consciência e de crença, assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida na forma da lei, a proteção aos locais de culto e às suas liturgias” (Sistema tributário nacional na nova Constituição, Atlas, 1989, p. 45).*

⁴ *Pontes de Miranda esclarece:” Templos Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou noutra fim que o de culto, cessa a imunidade. O templo é que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é conteúdo de uma só proposição do art. 19, III, b, da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença, nem outro qualquer. Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno, ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que se acabou, paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo, com aquele preço, não pague imposto de transmissão. Os atos do culto estão incluídos na expressão ‘templo’. Está incluído, também, o avião só usado para a catequese, ou os serviços do culto (Aliomar Baleeiro,*

*A Constituição — que foi promulgada não mais invocando a proteção de Deus, como na Emenda Constitucional n. 1/69, em que a humildade do ser humano era mais visível, mas “impondo” a presença de Deus, sem consultá-lo, numa clara e superior “independência” da criatura em face do Criador — claramente assegura o culto diverso, ao contrário de muitas Constituições socialistas, em que a tolerância é preconceituosa e as pessoas são perseguidas se não pretenderem seguir a pragmática e materialista orientação dos detentores do poder ou dos princípios estratificados nos textos do partido*⁵.

Três observações, todavia, são necessárias.

*A primeira delas diz respeito ao conceito de templo. Por templo há de se compreender apenas o prédio físico, em que o culto se dá, ou todas as atividades com que a paróquia, igreja ou divisão semelhante exteriorize o culto a Deus?*⁶

*Entendo que não apenas o prédio em que o culto ocorre, mas todas as atividades correlatas são imunes, desde que dirigidas às suas finalidades superiores”*⁷.

Rogério Gandra Martins, ao atualizar meus comentários, completou:

“Corroborando com a posição do Autor, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 113). O que é vendido, sem intuito mercantil, e não constitui renda desviável do templo, não é tributável. ‘Aliter’, se desviável, porque a renda só é imune por ser pertença do templo. Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis. Só são imunes os templos. A Constituição de 1967 foi explícita; não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade a porão em xeque e risco. Não há imunidade às taxas” (Comentários a Constituição de 1967, Forense, 1987, p. 425).

⁵ *Misabel de Derzi preleciona: “A imunidade é forma qualificada de não-incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos previstos na Constituição (‘atipicidade’ constitucionalmente qualificada).*

Por área de incidência se entende o campo dentro do qual se situam os fatos geradores de tributo, cuja ocorrência desencadeia a obrigação jurídica” (Direito tributário, direito penal e tipo, Revista dos Tribunais, 1988, p. 206).

⁶ *A equipe de Limongi França reduz a expressão ao lugar em que os cultos se realizam: “É o lugar onde se realizam cerimônias ou cultos religiosos. Também denomina o edifício destinado ao culto religioso. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre os templos de qualquer culto (Const. Federal — Emenda n. 1/69, art. 19,111, b)” (Enciclopédia Saraiva do Direito, Saraiva, 1982, v. 72, p. 205).*

⁷ *“O sistema tributário na Constituição”, 6ª. edição, Saraiva, São Paulo, 2007, p. 298/300.*

“Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, 1., CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’, O § 4 do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e e do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas” (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 14 maio 2004)”⁸.

Volto às observações citadas, conforme os expressos na 1ª. edição dos Comentários à Constituição do Brasil, elaborados com Celso Bastos:

“A segunda diz respeito aos cultos demoníacos. Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada “sob a proteção de Deus” seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior”⁹.

Por fim, resta o aspecto relacionado a determinados cultos, que embora dirigidos a Deus põem em risco a própria sociedade, como alguns processos iniciados pela Polícia Federal estão a demonstrar. A proliferação de seitas que exploram a população, a título de servir a Deus, exige reflexão de juristas e autoridades.¹⁰

⁸ In “Sistema Constitucional Tributário”, Ed. Saraiva, Ives Gandra Martins, 6ª. ed., 2007, p. 300.

⁹ Edmilson Moreira Arraes explicita: “Vivemos, a partir da Constituição de 1891, no regime de separação entre a Igreja e o Estado. Este não mantém religião oficial. Isto não anula, todavia, o fenômeno ou a realidade social, que indica ser a Nação Brasileira fiel aos valores espirituais e religiosos. Tem, pois, todo cabimento a imunidade em favor dos templos, garantidora da sua livre ação. Ademais, por suposição necessária, os templos são instrumentos de integração e aperfeiçoamento da nacionalidade” (Repertório enciclopédico do direito brasileiro, Borsoi, v. 25, p. 265).

¹⁰ A equipe da Price Waterhouse assim comenta o dispositivo: “Reafirmando o princípio contido na Carta Magna de 1967, a Constituição de 1988 imuniza de impostos os templos de qualquer culto.

O princípio da imunidade dos templos de qualquer culto representa unia extensão do princípio da liberdade de crença religiosa que a Constituição prestigia no art. 52, inciso VIII.

O objetivo da regra contida na norma é evitar qualquer impedimento ou dificuldade ao exercício da crença religiosa pelo cidadão. Assim sendo, o legislador constituinte optou por eximi-los do ônus representado pela exigência de impostos (vide comentários ao § 42, infra).

Há de se entender por templos as edificações em cujo recinto se realizam rituais de cunho religioso” (A constituição do Brasil 1988, Price Waterhouse, 1989, p. 641).

*Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeu a imunidade certas atividades que apenas em nome de Deus são constituídas, mas que objetivam enriquecer seus dirigentes, principalmente quando as virtudes humanas mais elementares não são o corolário de sua pregação. Tais seitas ou agrupamentos são mais semelhantes aos hippies modernos do que a uma serena, altruísta e aberta dedicação ao Senhor Deus Criador do Universo*¹¹.

A respeito das instituições de educação e assistência social, comentei a norma inserida na alínea “c” do artigo 150, inciso VI, que cuida de imunidades de entidades sem fins lucrativos, nos termos seguintes:

“c) 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, atendidos os requisitos da lei;”

6.9.3. A imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e de assistência social.

*A letra c do inc.VI reproduz o Texto anterior, acrescentando à lista de entidades imunes as fundações dos partidos e as entidades sindicais dos trabalhadores, sobre adicionar às instituições de educação e assistência social a expressão “sem fins lucrativos”, que não constava do art. 19, III, c, do Texto pretérito*¹².

.....

O extinto Tribunal Federal de Recursos definiu que a imunidade tributária constitucional hospeda o gênero “assistência social”, o que implica o estalajar as diversas formas de seguridade. A manutenção no atual do mesmo texto da Emenda Constitucional n. 1/69, já pacificado pela jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, hoje Superior Tribunal de Justiça, permite, pois, aceitar tal exegese, de resto, conforme a interpretação da esmagadora maioria dos juristas brasileiros. Em outras palavras, as instituições, a que se refere o art. 150,VI, são de assistência social ‘lato sensu’ e não ‘stricto sensu’.

¹¹ *Comentários à Constituição do Brasil, vol. VI, tomo I, 2ª. ed., Ed. Saraiva, 2001, p. 128.*

¹² *O Texto pretérito estava assim exposto:*

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III — instituir imposto sobre:

e) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei”.

O art. 14 do Código Tributário Nacional, já anteriormente, impunha o requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados pela nova ordem.

Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos¹³.

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la pro domo suo. Por essa razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Em dois momentos recentes, o Supremo Tribunal Federal admitiu em parte a tese de que caberia ao art. 14 do Código Tributário Nacional definir os requisitos essenciais: no julgamento do art. 12, § 12, da Lei n. 9.532/97:

“27/8/98 — Tribunal Pleno

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-3-Distrito Federal

Relator: Ministro Sepúlveda Pertence

Requerente: Confederação Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS

Advs.: Braz Lamarca Jr. e outros

Requerido: Presidente da República

Requerido: Congresso Nacional

Ementa: I. Ação direta de inconstitucionalidade. Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

II. imunidade tributária (CF, arts. 150, VI, c, e 146, II): ‘instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos

¹³ Aliomar Baleeiro ensina: “Ainda nesses casos, insistimos em que a interpretação deverá repousar no estudo do alcance econômico do imposto em questão, nas circunstâncias do caso, e não no puro sentido literal das cláusulas constitucionais. A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas de espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas. Ilude-a o intérprete que procura dissociar o fato econômico e o negócio jurídico, para sustentar que o dispositivo não se refere a este, de sorte que se justificaria imposto de transmissão *inter vi vos* sobre o ato da compra de imóveis por um partido ou Santa Casa de Misericórdia. Economicamente, é o imóvel que se encarece pelo efeito do tributo e a instituição que desfalca patrimônio votado integralmente a fim de interesse público no País” (Direito tributário brasileiro, Forense, 1981, p. 109-10).

da lei': delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente do STF (RE 93.770, Muñoz, RTF 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a Constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar" (grifos meus)

e naquele da Lei n. 9.732/98:

"11/11/1999 —Tribunal Pleno

Ação Direta de inconstitucionalidade n. 2.028-5-Distrito Federal (medida liminar)

Relator: Ministro Moreira Alves

Requerente: Confederação Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS

Advogados: Ives Gandra Martins e outros

Requerido: Presidente da República

Requerido: Congresso Nacional

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os § 3º, 42 e 52, e dos arts. 42, 52 e 72, todos da Lei 9.732, de 1 de dezembro de 1998.

— Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social — e que é admitido pela Constituição — é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

— De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a 'lei' para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

— No caso, o art. 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

— É certo, porém, que há uma forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 72 do art. 195 só se refira a 'lei' sem qualificá-la como complementar — e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna —, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II ('Cabe à lei complementar: ... II — regular as limitações

constitucionais ao poder de tributar’), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa¹⁴. (grifos meus)

.....

— É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados — o que não poderia ser feito sequer por lei complementar — estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidades beneficentes de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do periculum in mora.

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta”.

....

Não há, ainda, julgamento definitivo sobre a exclusividade do art. 14 do Código Tributário Nacional para empresas sujeitas à imunidade, o que deverá ocorrer quando do julgamento definitivo da ADIn n. 2.028-5-DF¹⁵.

... ”¹⁶.

Por outro lado, o XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário - que teve oportunidade de coordenar e que deu origem ao livro *Disciplina Legal Tributária do 3º Setor*, título do Simpósio, com a participação dos seguintes autores: André L. Costa-Corrêa, Ângela Maria da Motta Pacheco, Carlos Henrique Abrão, Carlos Valder do Nascimento, Cleide Previtalis Cais, Douglas Yamashita, Edison Carlos Fernandes, Fernando L. Lobo D’Eça, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Humberto Martins, Igor Mauler

¹⁴ Após sua aposentadoria, o Ministro Moreira Alves deu sua interpretação definitiva, ao dizer na conferência de abertura do XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário que: “Da interpretação sistemática dos arts. 146, II, 150, VI, c, e 195, § 7.º, da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos suprarreferidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 16, Processo Judicial Tributário, Co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2010, p. 14).

¹⁵ DJ, 16 jun. 2000, Ementário, n. 1.995-1.

¹⁶ O sistema tributário na Constituição, 6ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 302/306.

Santiago, Ives Gandra da Silva Martins, Jorge de Oliveira Vargas, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marcos Nóbrega, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Octavio Campos Fischer, Ricardo Lobo Torres, Vinicius T. Campanile, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara ¹⁷.- foi dedicado ao tema imunidade do 3º setor, com as seguintes conclusões das Comissões e do Plenário sobre as questões 1, 2 e 3 :

“1) Qual a teleologia das imunidades instituídas no âmbito tributário para as entidades previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF?

Comissão 1:

A teleologia das imunidades instituídas no âmbito tributário para as entidades previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF é no sentido de vedar o poder de tributar. Veda-se, de forma absoluta, ao Estado, qualquer invasão no seu campo de atuação. Protege-se parcela do setor privado que presta serviços de responsabilidade primária do Estado. A imunidade garante direitos fundamentais. É direito e garantia fundamental, assegurado pelo legislador constituinte. A imunidade é norma constitucional de incompetência. A Constituição Federal visa a proteger certas entidades que concretizam a solidariedade social e humana. Como imunidade sempre há a preservação de valores fundamentais do Estado Democrático de Direito. (Unânime, 135 votos)

Comissão 2:

A teleologia das imunidades instituídas no âmbito tributário está na contrapartida, ou seja, no incentivo dado pelo constituinte às entidades previstas nos arts. 150, VI, , e 195, § 7.º, da CF, que colaboram nas atividades de interesse público, a fim de complementar suas atividades sociais em cumprimento aos direitos e garantias assegurados pelo texto constitucional. (Unânime, 29 votos)

Comissão 3:

Essas entidades substituem as funções do Estado, portanto não podem sofrer essas incidências tributárias, eis que assumem atribuição que seria do Poder Público, nas áreas de saúde, educação, assistência social. Essa imunidade é cláusula pétrea, porque surge como contrapartida estatal pelos serviços prestados por essas entidades, sem fins lucrativos, que complementam o setor público. Trata-se, portanto, de um direito público subjetivo, insuscetível de suspensão por via de Emenda, como decidido na ADIn 939-DF, rel. Min. Sydney Sanches. (Unânime, 18 votos)

Comissão de Redação:

A ideologia das imunidades instituídas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF é estimular o setor privado a, atuando sem fins lucrativos, colaborar com o

¹⁷ Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 15, coordenação minha, Ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009.

Estado, suprindo as insuficiências do Poder Público na prestação de serviços essenciais à sociedade, como educação, saúde e assistência social (Aprovado).

2) As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto do enquadramento no art. 24 da CF? Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?

Comissão 1:

As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 da CF. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II, da CF. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explicita a Constituição Federal. A lei que deve reger as referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade, a que se refere o art. 14 do CTN são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14), que foi recepcionado na qualidade de lei complementar, conforme jurisprudência do STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI, c, e 195, § 7.º, da CF enumeram apenas “lei” que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios às referidas entidades. (Unânime: 135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação)

Comissão 2:

Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II, da CF, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar. Ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 da CF não se aplica às imunidades tributárias. (Unânime, 28 votos).

Comissão 3:

Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II, da CF, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso. (Unânime, 18 votos).

Comissão de Redação:

Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da CF com os arts. 150, VI, c, e 195, § 7.º, da CF. Tanto é assim que,

com esse status, foi recepcionado o art. 14 do CTN. (Aprovado por maioria com divergência de 1 voto).

3) Qual a distinção entre instituições filantrópicas, comunitárias, confessionais e sem fins lucrativos? O art. 213 da CF faz menção à versão de recursos públicos nas três primeiras. Nas imunidades, que são vedação ao poder de tributar, que tipo de versão de recursos tributários ocorre, se o poder não tem qualquer força impositiva? Imunidade é sinônimo de isenção fiscal?

Comissão 1:

É irrelevante para o gozo das imunidades o tipo de instituição, isto é, se filantrópica, se comunitária ou se confessional. O essencial é que seja sem fins lucrativos e de assistência social, educacional ou saúde; que preencha os requisitos do art. 14 do CTN. O art. 213 da CF é exclusivamente dedicado às instituições que podem receber recursos do Governo, independentemente do gozo das imunidades, em que não há envolvimento de recurso público. Não é correto entender que o art. 213 da CF estaria tratando de qualquer tipo de renúncia fiscal. Nas imunidades, não há qualquer versão de recursos públicos, já que se trata de vedação absoluta ao poder de tributar, não podendo o governo alegar que está destinando recursos decorrentes de sua renúncia fiscal, pois não renuncia a nada. Imunidade não é sinônimo de isenção fiscal. É uma cláusula pétrea. Na imunidade há vedação constitucional. Já a isenção é uma renúncia fiscal; a obrigação tributária existe, mas o poder tributário, por lei infraconstitucional concede o favor ao contribuinte. (Unânime, 136 votos).

Comissão 2:

É irrelevante a distinção entre instituições filantrópicas, comunitárias, confessionais e sem fins lucrativos para efeitos de aferição do direito à imunidade. Para fins de imunidade tributária, o essencial é o atendimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Com relação aos recursos públicos recebidos, o art. 213 da CF não afasta a aplicação da imunidade tributária, por ser norma de direito financeiro, dirigida especialmente ao administrador público. Por fim, imunidade e isenção não são sinônimos. São institutos distintos. A imunidade atua na atribuição de incompetência. Já a isenção, no exercício da competência. (Unânime, 28 votos)

Comissão 3:

As 3 entidades (comunitárias, confessionais e filantrópicas) são entidades de assistência social, que para receberem subvenções públicas dependem de previsão legal. Não se trata de imunidade, mas sim de versão de recursos, dos quais tanto entidades imunes quanto não imunes podem ser beneficiadas. Imunidades e isenções fiscais não são sinônimos, eis que aquelas estão estabelecidas na Constituição e estas decorrem de lei. (Unânime, 18 votos).

Comissão de Redação:

Para os fins do art. 213 da CF não há distinção entre instituições filantrópicas, comunitárias e confessionais, sendo a ausência de finalidade lucrativa condição para que tais instituições de educação possam receber recursos públicos. Já as imunidades —que não são destinadas exclusivamente às instituições de educação e de assistência social, mas alcançam também as de saúde-- para além de não implicarem versão de recursos públicos, são limitações ao poder de tributar, falecendo ao Poder Público, em relação a elas, força impositiva, imunidade é uma vedação constitucional absoluta ao poder de tributar e não mera renúncia fiscal como o é a isenção. (Aprovado, Unânime)”¹⁸.

A matéria está hoje sujeita à manifestação do Supremo Tribunal Federal, tendo havido argüição de repercussão geral, para que todos os casos pendentes sobre o assunto sejam decididos conjuntamente, para a conformação de uma orientação definitiva da Suprema Corte sobre a questão¹⁹.

¹⁸ *Conclusões do XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, publicadas no livro “Pesquisas Tributárias Nova Série 16, “Processo Judicial Tributário, coordenação minha, co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2010, p. 441/444.*

¹⁹ *Recente decisão monocrática do Min. Ricardo Lewandowski alberga idêntica exegese: “AgIn 726774/SP*

Agravo de instrumento

Rel (a): Min. Ricardo Lewandowski

Julgamento 21.10.2008 – Publicação: DJe 208 divulg. 03/11/2008 public. 04.11.2008

Partes:

Agte: União

Adv. (s): Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

Agdo (s): Obras Sociais, Universitárias e Culturais - OSUC

Adv.(s): Marilene Talarico Martins Rodrigues e outros

Despacho

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão assim ementado: ‘Tributário. Imunidade. Entidades sem fins lucrativos. Art. 150, VI, alínea c, da CF, art. 14 do CTN. 1. Para gozar da imunidade estipulada no art. 150, os contribuintes devem ser entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Devem, ainda, preencher os requisitos estipulados no art. 14 do CTN. 2. Enquadrando-se nos patamares estabelecidos, a instituição tem direito à imunidade, não podendo o ente público, exigir dela outros pressupostos além desses já previstos em lei. 3. A imunidade abrange o IOF 4. As operações de seguro realizadas pelas entidades não estão excluídas da imunidade, já que o contrato de seguro é firmado para proteção dos seus bens e levando-se em conta que o recebimento do prêmio nada mais faz do que repor o patrimônio desfalcado. 5. São livres da tributação as operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários que dizem respeito, em essência, ao patrimônio e à renda das entidades imunes. 6. Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas’ (fl. 204). No RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 150, VI, c, da mesma

No momento, o governo federal rege a matéria por lei ordinária, a Lei nº 12.101, de 27 de Novembro de 2009, cuja validade também é contestada perante a Suprema Corte, do ponto de vista de sua inconstitucionalidade formal (lei ordinária e não lei complementar).

Tais considerações, eu as faço, lembrando, portanto, que a questão das imunidades ainda depende de uma solução definitiva da Suprema Corte.

Para efeitos, todavia, do Tratado Brasil-Santa Sé, qualquer que seja a decisão, ela será aplicada a todas as instituições sociais e de educação, inclusive àquelas mencionadas no artigo 15 do Tratado, que não privilegia as instituições da Igreja em relação a qualquer outra. É de se acrescentar, ainda, que a imunidade é extensiva às contribuições sociais, por força do § 7º do artigo 195 da Lei Suprema, cuja dicção é a seguinte:

“§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”²⁰.

Carta. O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de reconhecer às entidades sem fins lucrativos a imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição, relativamente ao IR e ao IOF incidentes sobre aplicações financeiras, por considerar que a aplicação de recursos não significa atuação fora do previsto no ato de sua constituição (RE 211.390-AgR/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 424.507-AgR/RO, Rel. Min. Carlos Velloso). Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 21 de outubro de 2008. Min. Ricardo Lewandowski — Relator.

Legislação: Leg. Fed.: CF/1988, art. 102, III, a, art. 150, VI, c; CF/1988- Constituição Federal; Leg. Fed.: Lei 5.172/1966, art. 14; CTN/1960 – Código Tributário Nacional” (site do STF, grifos meus).

²⁰ *Sustentei oralmente perante a 1ª. Turma do STF caso processual sobre as imunidades do § 7º do art. 195, tendo a Suprema Corte assim decidido:*

“RMS 22192/DF — Distrito Federal

Recurso em mandado de segurança Rel. (a): Min. Celso de Mello

Julgamento: 28.11.1995

Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJ 19.12.1996 p. 51802, Ement. vol. 1855-01, p. 154

Acórdãos — Partes: Recte: Assoc. Paulista da Igreja Adventista do 7.º Dia

Advs.: Ives Gandra da Silva Martins e Outros

Recda: União Federal

Adv.: Advogado-geral da União.

Ementa: Mandado de segurança — Contribuição previdenciária — Quota patronal — Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais — Imunidade (CF, art. 195, § 70) — Recurso conhecido e provido. A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social — e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei — tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. A cláusula inscrita no art. 195, § 70, da Carta Política — não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social —, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas

Em outras palavras, no que diz respeito às imunidades das instituições de assistência social e educacional, aquelas da Igreja Católica gozam dos mesmos direitos que as outras –se Tratado não houvesse- asseguradas na forma do artigo 150, inciso II, da Lei Suprema, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”.

Quanto aos templos, dúvida inexistente, visto que, garantida pela Constituição a liberdade religiosa, não poderia o seu exercício ser dificultado por tributos, que poderiam inviabilizá-la.

O inciso IV do artigo 3º da CF, ao não permitir qualquer discriminação de qualquer natureza, no regime democrático brasileiro, assim como diversos dos dispositivos do artigo 5º assecuratórios de ampla liberdade religiosa e de culto, demonstram, pois, que o artigo 15 do Tratado é apenas reiterativo daquilo que está insito nas cláusulas constitucionais citadas ²¹.

preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. Tratando-se de imunidade — que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional —, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.

Decisão: Rejeitada a preliminar, a Turma deu provimento ao recurso em mandado de segurança, nos termos do voto do Relator. Unânime. Falou pela recorrente o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, 1ª. T., 28.11.1995” (grifos meus) (Site do STF).

²¹ Os artigos 3º, inciso IV e 5º, incisos VI, VII, VIII e IX estão assim redigidos:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

.....

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”;

Acrescento, neste ponto, breves anotações sobre o artigo 5º do Tratado, de rigor, na mesma linha do artigo 15. É que o que escrevi para o artigo 15 vale também para as pessoas jurídicas eclesiais, no que diz respeito às suas ações sociais, estando assim redigido:

“Artigo 5º :

As pessoas jurídicas eclesiais, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira”.

As decisões retrocitadas da Suprema Corte, principalmente aquela que foi pioneira, constante na nota de roda-pé nº 20, foi a que abriu, definitivamente, o reconhecimento das atividades de assistência e solidariedade social das instituições religiosas que atuam na área de atendimento aos mais carentes, estando, pois, o artigo 5º em consonância com a jurisprudência do Pretório Excelso ²².

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

VI - 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;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

.....” (grifos meus).

²² Dom Lorenzo Baldisseri assim o comenta: “Este artigo estabelece a extensão às pessoas jurídicas eclesiais, dedicadas a atividades assistenciais, das imunidades, isenções e benefícios usufruídos pelas entidades civis em geral.

Firma o importante princípio, decorrente das exigências de isonomia, de que não se pode recusar às Entidades Religiosas o pleno reconhecimento do status de entidade filantrópica, com

Ao concluir estas rápidas considerações, à luz do que escrevi no passado, entendo que, nada obstante as garantias constitucionais já asseguradas à Igreja Católica e as suas instituições de educação e de assistência social, a expressa inclusão ao texto do Tratado, outorga-lhe força adicional, nada obstante pelo regime da lei suprema, na exegese do Pretório Excelso, o Tratado ingressar no ordenamento jurídico nacional como lei ordinária especial ²³. Não poucos constitucionalistas, contudo, entenderam que, por serem as imunidades direitos e garantias individuais, com características de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, inciso IV da CF) ²⁴, próprias de um regime especial, ou seja, das garantias definidas pelo § 2º do artigo 5º, assim redigido:

“§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”,

teriam “status” de norma constitucional, independente das exigências dos acréscimos dos §§ 3º e 4º da Lei Suprema, introduzidos pela EC 45/04.

o certificado pertinente e tratamento jurídico próprio, sempre que atendidos os requisitos da lei, na mesmas condições das entidades civis em geral.

Realça-se, pois, o dever de paridade de tratamento por parte dos Poderes Públicos das Instituições Benéficas não lucrativas católicas com outras entidades filantrópicas ativa no cenário social e jurídico do país.

O art. 5º se conecta ao que estatui o art. 15 do Acordo, ao qual peço fazer referência” (ob. cit. p. 103/4).

²³ *Hoje, pelo § 3º do artigo 5º da CF, introduzido pela EC. n. 45/04, somente por votação no Congresso, semelhante às emendas constitucionais, o Tratado torna-se norma constitucional, estando assim redigido a norma retrocitada:*

“§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#) [\(Atos aprovados na forma deste parágrafo\)](#)”.

²⁴ *A dicção do artigo 60, § 4º, inciso IV, da CF é a seguinte:*

“Art. 60.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais”.

O importante, para efeitos deste breve estudo, é demonstrar não ter havido qualquer privilégio à Igreja Católica, ao assegurar o Tratado a disciplina jurídica das imunidades de seus artigos 15 e 5º, visto que representa a igualdade de tratamento garantida a templos e instituições de ensino e assistência social existentes no país, pela lei suprema.

A inclusão, todavia, afasta, para intérpretes menos avisados, quaisquer veleidades exegéticas. Imunidades de impostos estão asseguradas aos templos católicos e todas as entidades religiosas, e a de contribuições sociais, às suas instituições de ensino e assistência social.