

A INCIDÊNCIA DE ICMS NAS VENDAS DE MERCADORIAS POR TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: UM ESTUDO SOBRE O ALCANCE DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, §4º, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

THE ICMS TAX INCIDENCE ON SALES OF GOODS BY TEMPLES OF ANY RELIGION: A STUDY ON THE SCOPE OF THE TAX IMMUNITY PROVIDED FOR IN ARTICLE 150, §4, VI, B, OF THE FEDERAL CONSTITUTION

Allan Dias Lacerda*

Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha**

RESUMO: O presente artigo analisou a incidência do ICMS nas vendas praticadas por templos de qualquer culto. Desse modo, verificou-se o conceito de imunidade, expondo algumas divergências sobre o assunto. Ademais, investigou-se os conceitos de templo e de culto, expondo as várias correntes que existem sobre a matéria, estudando a temática numa perspectiva subjetiva. Por fim, com intuito de delimitar o alcance objetivo dessa imunidade, adentrou-se na análise do artigo 150, §4º, da Constituição, que traz uma delimitação à imunidade dos templos de qualquer culto. A metodologia utilizada foi a dialética, confrontando-se os argumentos favoráveis à imunidade de ICMS sobre venda de mercadorias por templos (tese) com os argumentos contrários a isso (antítese), buscando uma conclusão (síntese). A conclusão a que se chegou, contrariando a doutrina e jurisprudência predominantes, que preconizam por uma extensão do alcance da imunidade que transborda o texto constitucional, é de que incide ICMS nas vendas de mercadorias por templos religiosos, não havendo, nesse caso, a imunidade prevista nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição.

Artigo recebido em 26 de novembro de 2019.

Artigo aceito em 05 de fevereiro de 2020.

* Graduado em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo (2008). Mestre em Direito Processual Civil - Universidade Federal do Espírito Santo. Pós-graduado em Direito Público pela Uniderp/LFG. Doutorando em Direitos Fundamentais pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV). . Endereço para contato: allandiaslacerda@bol.com.br

** Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFRJ (1996), Especialista em Direito Processual Público pela UFF-RJ (2007), Especialista em Argumentação Jurídica pela Universidade de Alicante (2009), Especialista em Filosofia pela Universidade Católica de Brasília (2009), Mestre em Direito pela UGF-RJ (2002), Mestre em Argumentação Jurídica (Universidade de Alicante), Doutor em Direito pela PUC-Minas e Doutor em Filosofia pela UFRJ Endereço para contato: adlacerda@sefaz.es.gov.br

Palavras-chave: ICMS. Templos de qualquer culto. Conceito de templo. Imunidade tributária.

ABSTRACT: This article analyzed the levying of ICMS on sales by temples of any cult. Thus, the concept of immunity was verified, exposing some divergences on the subject. In addition, the concepts of temple and worship were investigated, exposing the various currents thoughts that exist on the subject, studying the subject in a subjective perspective. Finally, in order to delimit the objective scope of this immunity, it entered into the analysis of article 150, paragraph 4 of the Constitution, which delimits the immunity of temples of any cult. The methodology used was dialectic, confronting the arguments in favor of ICMS immunity on temples sale (thesis) with the arguments against it (antithesis), seeking a conclusion (synthesis). The conclusion reached, contrary to the prevailing doctrine and jurisprudence, which advocate for an extension of the scope of immunity overflowing with the constitutional text, is that ICMS is levied on sales of goods by religious temples, in which case there is no the immunity provided for under article 150, VI, "b", of the Constitution.

Keywords: ICMS. Temples of any religion. Concept of Temple. Tax immunity.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA; 3. CONCEITO DE TEMPLO; 4. CONCEITO DE CULTO; 5. ANÁLISE DO ARTIGO 150, §4º, DA CONSTITUIÇÃO E A TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS PELOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO; 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 7. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O Brasil pode ser considerado uma verdadeira potência religiosa, haja vista que 92% da sua população possui algum tipo de religião, sendo 86% cristãos, conforme confirmam os dados do IBGE¹.

¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Atlas do Censo Demográfico 2010**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: [https://censo2010.ibge.gov.br/apps/atlas/pdf/Pag_203_Religi%C3%A3o_Evang_miss%C3%A3o_Evang_pentecostal_Evang_nao%20determinada_Diversidade %20cultural.pdf](https://censo2010.ibge.gov.br/apps/atlas/pdf/Pag_203_Religi%C3%A3o_Evang_miss%C3%A3o_Evang_pentecostal_Evang_nao%20determinada_Diversidade%20cultural.pdf). Acesso em 04 jun. 2019.

Visando contemplar esse grupo, que possui uma importante representatividade na população, a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, previu diversos direitos, como a liberdade de crença² e de culto³.

Ademais, também foi inserida no artigo 150, inciso VI, alínea "b"⁴, a imunidade de impostos para templos de qualquer culto, beneficiando as mais diversas igrejas, que assim tiveram seus custos diminuídos significativamente. Já o §4º do mesmo dispositivo traz uma indicação de que essa imunidade constitucional compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, podendo-se, então, tributar todo o restante.

Com isso, houve uma expansão das atividades desenvolvidas por essas igrejas, que, além de seus cultos, passaram a vender diversos objetos, como mantos, robes, véus, CDs, DVDs, bijuterias, macacão batismal, vestidos, livros, revistas, bíblias, manuais, entre outros produtos, além de ocuparem espaços nos diversos meios de comunicação, com canais de televisão e rádio próprios.

A despeito de existirem muitos questionamentos a esse benefício⁵, o fato é que tal situação é uma realidade no Brasil, não sendo insignificante a quantia movimentada por essas instituições, pelo contrário, os valores são bastante

² Artigo 5º, 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).

³ Artigo 5º, VII (é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva).

⁴ Artigo 150, VI, b, da Constituição: Art. 150. 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.

⁵ O artigo 19, I, prevê a da vedação aos entes federativos de subvencionar igrejas ou manter com elas qualquer tipo de dependência ou aliança, estabelecendo, na visão de muitos, uma laicidade do Estado brasileiro. Partindo disso, e do fato de diversas denúncias no meio eclesiástico, foi produzida uma iniciativa popular no site do Senado, com apoio de mais de vinte mil pessoas, pedindo o fim dessa imunidade. Tal proposta, atualmente, se encontra na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (Secretaria de Apoio à Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa), estando na relatoria do senador Sérgio Petecão.

elevados⁶ e poderiam incrementar consideravelmente a arrecadação dos diversos entes federativos, fato relevante num país que vive uma das piores crises econômicas de sua história.

Para se ter ideia do prejuízo aos cofres públicos, Roney Carlos de Carvalho realizou um estudo apontando que apenas no Município de Fortaleza o montante renunciado, considerando somente a arrecadação do IPTU, representou 4% (quatro por cento) da totalidade da arrecadação tributária estimada para o exercício financeiro de 2018.⁷

Nesse contexto, é fundamental investigar os limites dessa imunidade, para evitar a perda de recursos importantes para o Estado ou a tributação de um direito protegido constitucionalmente.

Sobre o assunto, sem dúvida alguma, um dos campos mais férteis para o debate está na incidência ou não do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) no caso de mercadorias comercializadas pelos templos religiosos. Isso porque esse imposto estadual, além de ser o de maior arrecadação do país⁸, é também aquele que incide sobre a saída de mercadorias, estando por isso presente nos mais diversos tipos de comércio existentes.

⁶ Matéria do jornal “O Estado de Minas”, postada na internet em 26/01/2014, apurou, com base em dados informados pela Receita Federal, que ingressaram nos cofres das igrejas católicas e evangélicas cerca de R\$ 21,5 bilhões apenas no ano de 2012 (Cristãos movimentam R\$ 21,5 bilhões no Brasil. **Estado de Minas**, Minas Gerais, 26 de janeiro de 2014. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2014/01/26/internas_economia,491768/cristaos-movimentam-r-21-5-bilhoes-no-brasil.shtml. Acesso em: 04 jun. 2019.

⁷ CARVALHO, R.C. As distorções da Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto e a necessária consideração do seu impacto nos orçamentos municipais 20/03/2018 114f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade Federal do Ceará, Ceará, 2018, p. 86.

⁸ Apenas no ano de 2018, segundo o Impostômetro foram arrecadados mais de 473 bilhões com o ICMS, valor superior ao arrecadado com a Previdência Social, em âmbito federal, que ficou acima de 450 bilhões; ou que o Imposto de Renda, que arrecadou cerca de 388 bilhões de reais.

Nesse sentido, o problema a ser enfrentado no artigo será: incide ICMS nas vendas de mercadorias por templos religiosos, ou tal atividade é imune, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "b" da Constituição?

Dessa forma, o primeiro passo é delimitar o que o presente artigo entende como imunidade. Após isso, será realizado um estudo sobre os significados de templo e culto, analisando a temática numa perspectiva subjetiva. Por fim, será feito um estudo sobre o artigo 150, §4º, da Constituição, investigando a questão do patrimônio, renda e serviço relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas, com intuito de delimitar o alcance objetivo dessa imunidade, a fim de concluir sobre a incidência de ICMS nas vendas de mercadorias por templos religiosos.

A metodologia utilizada será a dialética, confrontando os argumentos favoráveis à imunidade de ICMS sobre venda de mercadorias por templos (tese) com os argumentos contrários a isso (antítese), a fim de chegar-se a uma conclusão (síntese), que pode ser tanto a afirmação de uma das posições como um terceiro caminho.

2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O tema imunidade tributária é encarado de diversas formas pela doutrina, havendo muitas teses sobre o assunto, como, por exemplo, Aliomar Baleeiro, que a define como uma espécie de limitação ao poder de tributar⁹.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 78.

Por outro lado, Alcides Jorge Costa, entende que seria “uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional¹⁰.

Discordando um pouco dessa forma de pensar, Paulo de Barros Carvalho afirma que a imunidade seria a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹¹.

Nessa senda, embora haja algumas diferenças entre os autores, todos apontam que a imunidade é uma previsão constitucional que impede a cobrança de tributo nas hipóteses ali descritas, trata-se, assim, de uma regra de delimitação negativa de competência constitucionalmente qualificada.

3. CONCEITO DE TEMPLO

No que diz respeito à imunidade dos templos, também não existe um conceito unívoco entre os estudiosos, havendo, na verdade, discordâncias bem mais profundas, que alteram significativamente a solução da questão, de acordo com a teoria adotada.

Analisando de forma profunda o tema, Ludmila Indalencio Napolini classifica o conceito em três correntes: a) Templo-Coisa: acepção mais simplista,

¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. A efetiva aplicação de imunidade de livros, jornais, periódicos e papeis destinados à sua impressão in COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). **Direito tributário atual**, nº. 17, São Paulo, Dialética, 2003, p. 13.

¹¹ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185-186.

que identifica o templo com sua edificação; b) Templo-Atividade: considera o templo a partir das atividades por ele desempenhadas; c) Templo-Entidade: identifica o templo como organização religiosa, englobando na imunidade tributária todas as manifestações relativas à religião¹².

A primeira corrente aproxima-se do conteúdo dado pelo dicionário, que associa o templo ao edifício onde se realiza culto religioso¹³, ou seja, o relevante nessa classificação é o local.

Os adeptos mais clássicos desse pensamento defendem uma visão mais restritiva, podendo-se citar Pontes de Miranda, que limita a imunidade unicamente ao prédio no qual são celebradas as liturgias¹⁴.

Tal tese, aliás, contou com o beneplácito do Supremo Tribunal Federal, que, na decisão do RE 21826, foi enfático em afirmar que a imunidade é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências¹⁵.

Desenvolvendo esse pensamento, outros autores, como Aliomar Baleeiro, passaram a admitir uma concepção mais ampla, na qual o conceito de templo compreenderia não só o edifício onde são realizadas as liturgias, mas todo local que destinado à manifestação da religiosidade, como espaços destinados a estudos, palestras, corais de música etc. Nas palavras do autor:

¹² NASPOLINI, L. I. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto e o Fenômeno da Mercantilização das Religiões**. 07/05/2018. 162f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2018, p. 21-22.

¹³ TEMPLO. **Dicionário online Michaelis**, 17 set. de 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/templo/>. Acesso em 17 de setembro de 2019.

¹⁴ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Editora Borsoi, v. 1, p. 294.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - **RE: 21826**, Relator: Min. RIBEIRO DA COSTA, Data de Julgamento: 01/01/1970, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: ADJ DATA 07-03-1955 PP-00898 ADJ DATA 24-06-1957 PP-01534 DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352

O templo não deve ser apenas a igreja, a sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso 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 econômicos¹⁶.

Dessa forma, há uma ampliação da imunidade, que passa a abranger todos os locais destinados ao culto. Apesar disso, ainda há uma limitação à materialidade em que a religião é exercida, circunscrevendo a imunidade apenas ao edifício onde se realizam o culto e a algumas dependências contíguas.

A segunda corrente, Templo-Atividade, distancia-se dessa "coisificação" do templo, passando a vislumbrá-lo a partir das atividades desenvolvidas pela confissão religiosa. Dessa maneira, amplia-se a exegese do termo para abranger todas as atividades realizadas no âmbito da religião e que guardem com ela relação direta.

Com isso, a imunidade tributária continua alcançando os impostos que oneram o templo como edificação, no entanto, passa a desonerar também todas as atividades relacionadas diretamente à expressão da religiosidade. Nesse aspecto, não se faz diferenciação entre as manifestações ritualísticas ou de ensinamento, mas é exigido um vínculo direto entre a atividade e o culto. Assim, são mantidas a salvo de impostos as liturgias, os batismos, as celebrações e tudo aquilo que diga respeito diretamente ao culto¹⁷.

Trata-se, então, de um desenvolvimento do pensamento do Templo-Coisa, que enfatiza não mais os locais, e sim a finalidade da atividade prestada,

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 136.

¹⁷ NASPOLINI, L. I. A imunidade dos templos de qualquer culto e o fenômeno da mercantilização das religiões. 07/05/2018 162f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2018. , p. 30.

abarcando não apenas os locais onde o culto ocorre, mas também as atividades desenvolvidas no âmbito da religião.

Por fim, na teoria do Templo-Entidade, o templo deixa de identificar apenas a edificação e as atividades ligadas diretamente ao culto, passando a ser reconhecido como a própria entidade religiosa, figura abstrata, em torno da qual se reúnem os fiéis. Abandona-se o viés objetivo e passa-se a analisar a partir de uma perspectiva subjetiva, a Igreja¹⁸ passa a ser considerada como um sujeito que tem direito à imunidade constitucional.

É preciso observar, porém, que essa incompetência constitucionalmente qualificada não é irrestrita, já que ela é delimitada pelo artigo 150, §4º, da Constituição¹⁹, que limita a imunidade ao patrimônio, renda e serviços essenciais dos templos de qualquer culto. Assim, ainda que o objeto de análise seja a entidade religiosa, o patrimônio, a renda e os serviços devem estar voltados para a finalidade religiosa.

Explicando o assunto, Flávio Campos assevera:

Ora, o § 4º. do art. 150 limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços dos templos de qualquer culto. O templo é designado pela Constituição, assim, nitidamente, como sujeito de direito: titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços. O templo-local de culto, bem como o templo-conjunto de bens e atividades, não podem ser titulares de patrimônio. Podem ser objeto deste patrimônio [...] não podem ser titulares de renda; podem ser instrumentos de geração de renda para alguém que, aí sim, será seu titular. [...] é intergiversável que a Constituição utilizou o termo "templo" não no sentido de "local destinado a culto", nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de "igreja" enquanto "instituição

¹⁸ Dessa forma, o termo Igreja (inicial maiúscula) passa a representar a própria entidade, enquanto igreja (inicial minúscula) continua a ser o local em que o culto é realizado.

¹⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

religiosa". A conjugação dos dispositivos citados conduz à conclusão de que a imunidade é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas, e não dos "templos", enquanto locais ou conjunto de bens e atividades destinados aos cultos.²⁰

Essa última corrente, além de contar com a aprovação da maioria da doutrina atualmente²¹, sendo considerada a mais moderna delas, por prestigiar de forma mais intensa a liberdade religiosa, é a que garante maior coerência, efetividade e unidade aos comandos constitucionais, já que só quem pode ter patrimônio, renda e realizar serviços é uma entidade, não um edifício ou uma atividade.

4. CONCEITO DE CULTO

O termo culto, de acordo com o dicionário Michaelis, significa a reverência ou veneração que se presta a uma divindade em qualquer religião ou o conjunto de práticas e ritos organizados por uma religião que são dedicados a uma divindade²².

A partir desse conceito, é possível verificar a presença de alguns elementos que devem estar presentes como reverência e divindade, não havendo, contudo, um detalhamento do tipo de doutrina professada. Nesse sentido, estudando o termo pela literalidade, há uma inegável ligação entre o culto e a religiosidade, havendo um caráter místico na crença, não sendo abarcado no termo uma filosofia puramente mundana.

²⁰ CAMPOS, Flavio. **Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 54, mar/2000, p. 44 – 53, p. 48.

²¹ NASPOLINI, 2018, p. 31.

²² CULTO. **Dicionário online Michaelis**, 24 set. de 2019. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/culto/>. Acesso em 24 de setembro de 2019.

Baseando-se nessa necessidade de conexão entre culto e religião, o Supremo Tribunal Federal, no RE 562.351/RS²³ negou a imunidade para maçonaria, que, embora denomine seus imóveis como “templos”, representa, na verdade, uma filosofia de vida adotada pelos seus integrantes para o aperfeiçoamento moral, intelectual e social, sem, contudo, professar qualquer tipo de religiosidade, requisito necessário para qualificá-lo como culto.

Nesse ponto, foi acertada a decisão da Suprema Corte, haja vista que a imunidade tem como escopo a proteção à liberdade de crença, de professar uma fé, não sendo possível alargar demasiadamente esse campo para qualquer organização filosófica, sob risco de abranger qualquer grupo que compartilhe um ideal.

Sobre o assunto, a doutrina possui posicionamentos variados, não havendo consenso. Uma parte tem entendimento bastante restritivo, como, por exemplo, Yoshiaki Ichihara, que afirma que o termo não abrange manifestações de fé religiosa que infrinjam os padrões médios de moralidade e religiosidade vigentes na coletividade²⁴.

Nesse sentido, negando a incidência da imunidade no caso de desvio de finalidade dos dirigentes ou de templos demoníacos, que contrariariam o Preâmbulo da Constituição, Ives Gandra Martins é bastante enfático:

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. Por fim, resta o aspecto relacionado a determinados cultos, que, embora dirigidos a Deus, põem em risco a própria sociedade, como

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal - **RE: 562351**, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012.

²⁴ ICHIARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 237.

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. Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeram 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 Universo²⁵.

No que diz respeito ao desvio de finalidade, não há dúvida de que o autor está com a razão, afinal, nesses casos não haveria sequer um culto e sim uma simulação de algumas pessoas que utilizariam da fé alheia para enriquecimento próprio e burla ao sistema tributário nacional. Tratar-se-ia, então, de matéria muito mais afeita ao Direito Penal, considerando o estelionato e crime tributário presentes, do que ao Direito Constitucional, que visa à proteção à fé e religiosidade das pessoas.

Todavia, não há como concordar com a negativa em relação à não incidência de imunidade no caso de religiões demoníacas e as que, teoricamente, não respeitem o denominado padrão médio de moralidade e religiosidade vigentes na coletividade.

Afinal, não é definido o que é esse padrão médio, recorrendo-se, normalmente, a preceitos estabelecidos pelas religiões que possuem mais adeptos, esmagando direitos fundamentais das minorias, que não teriam respeitados o seu direito à crença, garantido pela Constituição. Ademais, isso também representaria uma adoção pelo Estado por um padrão de doutrina religiosa, o que é vedado pelo artigo 19, I, da Constituição Federal. Por fim, não

²⁵ MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 180.

é possível se apegar ao termo “Deus” citado no preâmbulo da Constituição, haja vista que ele pode ter várias acepções, com significados bem diversos, dependendo do intérprete, incluindo religiões demoníacas.

Por isso, Leandro Paulsen entende que os limites dos cultos religiosos não é uma questão de Direito Tributário, mas de outras searas do conhecimento, como a filosofia ou a teologia. Entretanto, considerando a imunidade prevista e a necessidade dessa definição, a interpretação deve ser a mais ampla possível, abrangendo todas as formas de expressão de religiosidade, ainda que não correspondente às religiões predominantes no seio da sociedade brasileira²⁶.

Esse pensamento mais extensivo também é compartilhado por Paulo de Barros Carvalho, que afirma:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra - templo - ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.²⁷

Portanto, o termo culto, no presente trabalho é encarado de forma ampla, abrangendo as mais diversas crenças, desde que estejam ligadas a um tipo de religiosidade, não se abarcando filosofias puramente mundanas, como a maçonaria, por exemplo.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 226.

²⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 190-191.

5. ANÁLISE DO ARTIGO 150, §4º, DA CONSTITUIÇÃO E A TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS PELOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

É preciso esclarecer que a Constituição não estabeleceu uma imunidade irrestrita às entidades religiosas, tal hipótese de incompetência constitucionalmente qualificada só ocorrerá nos casos delimitados pelo artigo 150, §4º, que serve de vetor interpretativo e fixa que a vedação da cobrança de impostos a templos de qualquer culto compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais.

Analizando o assunto, a primeira grande preocupação é o que são essas “finalidades essenciais”, afinal, associando os conceitos adotados de templo e culto, o que se verifica é que são entidades que expressam algum tipo de religiosidade, havendo uma amplitude demasiada, que dificulta o estudo da questão.

Nesse cenário, pode-se dizer que há dois pensamentos predominantes na doutrina, um abrangente e outro restritivo.

O entendimento ampliativo afirma que a existência da imunidade necessita apenas que a receita advinda da entidade religiosa seja revertida para o funcionamento da seita, independentemente da sua origem estar ligada à atividade religiosa em si (doações de fiéis, taxa para batizados etc.) ou a outras fontes de rendas, como aluguéis, aplicações financeiras etc. Portanto, o que importa são os fins dados à receita obtida e não a origem dela.

Sendo assim, o único limite que o §4º, do art. 150, da Constituição Federal traçaria para o gozo da exoneração constitucional seria a impossibilidade de a entidade religiosa distribuir seus bens ou rendimentos aos que a dirigem ou a

terceiros que nelas desempenhem atividades laicas. Nesse caso, caberia ao Poder Público o ônus da prova deste desvirtuamento²⁸.

Adotando esse posicionamento, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 325.822/SP, deu um indicativo de que essa corrente possui certa predileção na sua jurisprudência, tendo sustentado, na ocasião, que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição deveria 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 mencionadas²⁹, o que, na visão da Suprema Corte, significa que mesmos os imóveis vagos, quando alugados a terceiros, estariam livres de impostos, no caso o IPTU, desde que a renda dos aluguéis fosse destinada às atividades essenciais.

O voto do Ministro Marco Aurélio é emblemático nesse sentido, conforme se verifica abaixo:

Peço vênia também ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no que previsto no Código de Direito Canônico de 1983, editado quando do Papado de João Paulo II. Os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 da Constituição Federal, porque esse artigo, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada, e, no tocante à imunidade, não há esse aporte. Ressaltou bem o ministro Moreira Alves que a Carta de 1988 trouxe a novidade do §4º do artigo 150, sobre as vedações expressas no inciso VI, e, aí, houve referência explícita à alínea “b”, que cogita da imunidade quanto

²⁸ SILVA, José Romeu da. **Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 27/02/2018 93f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE, São Paulo, 2018, p. 70.

²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal - **RE: 325822**, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

aos templos de qualquer culto. De acordo com o citado §4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta “com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade.³⁰

Com isso, a amplitude da imunidade nesse pensamento, desde que obedecido o pressuposto de aplicação da renda obtida nas chamadas finalidades essenciais, faz com que ela seja abarcada por praticamente qualquer atividade, incluindo a venda de mercadorias, que estaria livre do pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), já que nesses casos o contribuinte de direito seria a Igreja.

Entretanto, mesmo os doutrinadores que defendem esse ponto de vista entendem que essa prática de venda não pode ser ilimitada, pois isso acabaria trazendo vantagens excessivas aos entes religiosos, afetando a livre concorrência, que também é um princípio protegido no artigo 170, IV, da Constituição.³¹

Resumindo, de forma didática, esse posicionamento, Ives Gandra Martins assevera:

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, §4º da Lei Suprema. Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a

³⁰ Voto do Ministro Marco Aurélio no RE 325822. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em 26/09/2019.

³¹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência.

concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência mas livre de impostos. Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, §4º e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória. Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.³²

Apesar dessa posição contar com a aderência da maior parte da doutrina, há algumas críticas que podem ser feitas a esse pensamento, dada a fragilidade dos argumentos que o sustentam.

A primeira e mais relevante delas é a incompatibilidade dessa tese com algumas das premissas do Direito Tributário, cujo funcionamento ocorre da seguinte maneira: a lei prevê uma hipótese de incidência (descrição hipotética e abstrata de um fato por meio do qual o legislador institui um tributo), que se verificada no mundo real (fato gerador) dá ensejo à possibilidade de um lançamento. Destarte, a lógica prevalente é de que a partir de uma previsão legal (hipótese de incidência), verifique-se a ocorrência desse fato (fato gerador), podendo-se, a partir daí, efetuar o lançamento.

Exemplificando: a Constituição prevê no artigo 155, II, a possibilidade de os Estados instituírem o imposto operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Complementando, a Lei Complementar 87/96, estabelece as regras

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 45-48.

gerais sobre o imposto, prevendo as diversas hipóteses de incidência no artigo 2º³³, destacando-se, neste contexto, a incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Em sendo produzida a legislação estadual instituindo o imposto, ele será devido a partir da saída da mercadoria do estabelecimento, fato que permite o lançamento tributário.

Desse modo, o momento de realização de determinado fato tributário, a permissão ou a proibição da tributação, perfaz-se no momento da realização de determinado fato tributário e não na pertinência do emprego posterior desses recursos.

Nesse sentido, Guilherme Von Müller Lessa Vergueiro afirma:

Ao lado dessa posição condizer com nossas premissas, essa linha parece ser a mais sensata, vez que a demarcação da imunidade de uma receita não pode ficar condicionada a sua ulterior destinação. Isso porque a permissão ou a proibição da tributação se perfaz no momento da realização de determinado fato tributário e não na pertinência do emprego posterior desses recursos. Professar em sentido contrário rompe com toda a teoria da fenomenologia da incidência tributária que sustenta que a hipótese tributária somente incide quando do relato linguístico da ocorrência do fato tributário. Nessa situação, não bastaria que a receita derivasse da prática de alguma atividade litúrgica pelo templo, mas seria necessário que essa fosse empregada nos seus propósitos. Não é difícil constatar a sua improcedência. Ademais, o aspecto subjetivo da pertinência ou não do emprego dos recursos em mister vinculado a sua finalidade essencial torna bastante nebuloso o universo da destinação para fins de

³³ Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

demarcação da imunidade dessas receitas, o que macula a sua eleição como critério delimitador da imunidade.³⁴

Com isso, adotar um entendimento nesse sentido significa tornar a cobrança do tributo dependente de uma comprovação a ser feita pelo Estado de que os recursos não foram aplicados nas finalidades essenciais dessas entidades.

Na prática, isso torna a imunidade irrestrita, fazendo com que o §4º do artigo 150 da Constituição seja letra morta, afinal, com a quantidade de Igrejas espalhadas pelo país, a dificuldade de acesso do Estado a tais dados, a indefinição de quais atos estariam ou não abarcados por determinada religiosidade dada a amplitude do termo culto, não seria possível uma fiscalização adequada e sempre que houvesse alguma isso acabaria questionado no Poder Judiciário, que teria uma verdadeira explosão de litigiosidade decorrente dessa questão.

Outrossim, mesmo aqueles que defendem o entendimento majoritário admitem que há um limite para essa imunidade, que seria a violação à ampla concorrência, valor assegurado no artigo 170, IV, da Constituição.

Ocorre que esse é outro ponto de muito difícil visualização, afinal, o que seria esse prejuízo à ampla concorrência? Tomar-se-ia como base as diretrizes do CADE sobre posição dominante de mercado relevante? Ou bastaria um impacto local para que essa imunidade já não estivesse condizente com os comandos constitucionais?

Afinal, mesmo uma pequena cantina pode afetar a concorrência de pequenos estabelecimentos das imediações, que não poderão concorrer com os preços praticados em virtude dos gastos que deverão ser desembolsados com pagamentos de impostos, obrigação inexistente do templo, que, com isso, pode

³⁴ VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP, 2005, p. 163.

praticar preços bem mais atraentes, não só para os seus fiéis, mas para qualquer outro consumidor.

Assim, essa dificuldade que a maior parte dos doutrinadores, sem dar maiores subsídios, ignoram ou, no máximo, timidamente afirmam que deve ser resolvida no caso concreto, torna praticamente impossível definir com clareza quando as vendas realizadas pelas igrejas serão imunes, o que também tende a uma judicialização demasiada e com respostas dispares do Poder Judiciário.

Ademais, apesar de a maior parte da doutrina direcionar toda a sua análise para a discussão das finalidades essenciais dessas entidades, não se pode ignorar que o alcance da imunidade engloba apenas o patrimônio, a renda e os serviços ligados a tais fins. Isso não compreende o ICMS, cujo fato gerador, em regra, é a circulação de mercadorias.

Nesse íterim, não se deve confundir o incremento patrimonial ou a renda gerada pelas vendas, com a atividade de vender determinado produto. Assim, mesmo que uma pessoa seja isenta de imposto de renda, ainda assim, caso ela se comporte como contribuinte do ICMS (vendas com volume e regularidade que caracterizem intuito comercial) deverá recolher o imposto estadual, afinal, tratam-se de situações distintas, inconfundíveis, mas que, no caso das entidades religiosas, estranhamente, tornam-se idênticas para grande parte dos doutrinadores e da jurisprudência.

Nesse sentido, incluir o ICMS nas hipóteses da imunidade em razão da repercussão econômica que ele traz ao vendedor é fazer tábula rasa do que está escrito na Constituição, fazendo com que §4º inexistia, já que todo imposto estaria abrangido, independentemente de estar ou não compreendido na renda, patrimônio ou serviços das entidades religiosas. Infelizmente, esse é o caminho escolhido pelo Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exposto no

RE-Edv 210.251/SP³⁵, que, embora tratasse das entidades de assistência social, é plenamente aplicável às igrejas.

Frise-se que não se pretende discutir nesse ponto a eleição do contribuinte de direito em detrimento do contribuinte de fato como o verdadeiro contribuinte dos impostos indiretos³⁶ como o ICMS, sendo esse um posicionamento já consolidado na jurisprudência do STF³⁷ com o qual não se discorda, o que se questiona é o alargamento desmedido da imunidade, que, sem qualquer previsão constitucional, faz com que qualquer fato econômico ligado a uma entidade religiosa não possa ser tributado por qualquer tipo de imposto, ainda que o fato gerador desse tributo nada tenha a ver com as disposições do artigo 150, §4º, cuja delimitação, no caso, é ignorada.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou analisar a incidência do ICMS nas vendas praticadas por templos de qualquer culto, considerando as disposições do artigo

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal - **RE**: 210251 EDv, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/02/2003, DJ 28-11-2003 PP-00025 EMENT VOL-02134-02 PP-00347.

³⁶ Impostos indiretos são aqueles em que o ônus recai sobre um terceiro, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Ocorre no ICMS, por exemplo, que tem o contribuinte de direito (vendedor), que repassa o imposto para o consumidor final, quem, de fato, assume o pagamento do tributo.

³⁷ A discussão sobre o tratamento de impostos indiretos é antiga no STF, havendo ainda no final da década de 1960 uma célebre discussão entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto sobre o assunto. O primeiro defendia uma interpretação econômica da norma, dizendo que a repercussão do tributo deveria recair sobre o contribuinte de fato, dando ênfase à realidade. Já o segundo afirmava que figura do contribuinte de fato era estranha à relação tributária, não podendo alegar, a seu favor, a imunidade tributária. Pode-se dizer que, apesar de algumas vacilações, a jurisprudência, desde o RE 68.741/SP, julgado em 1970, fixou o entendimento consagrado pelo Ministro Bilac Pinto, deixando claro que a questão da imunidade, isenção e outros tratamentos deveriam ser reivindicados apenas pelo contribuinte de Direito. Apesar de haver discussões recentes, principalmente no STJ sobre o assunto, especialmente na questão ligada à restituição do imposto referente à energia elétrica, ainda é possível dizer que essa é a jurisprudência dominante dos tribunais atualmente.

150, §4º, que delimita a imunidade às rendas, serviços e patrimônio desde que eles estejam ligados às finalidades essenciais dos entes religiosos.

Desse modo, verificou-se inicialmente que, embora a doutrina tenha suas divergências sobre o conceito de imunidade, o mais relevante é ter em mente que se trata de uma hipótese de incompetência constitucionalmente qualificada, que impede uma previsão legal de imposto nos casos ali previstos.

Ademais, o conceito de templo possui uma divisão na doutrina, havendo a teoria do Templo-Coisa, Templo-Atividade e do Templo-Entidade, que é a que garante maior coerência, efetividade e unidade aos comandos constitucionais, já que só quem pode ter patrimônio, a renda e realizar serviços é uma entidade, não um edifício ou uma atividade.

Além disso, investigou-se o conceito de culto, que apesar de ser restringido por alguns autores, deve ser encarado de forma mais ampla possível, abrangendo todas as formas de expressão de religiosidade, ainda que não correspondente às religiões predominantes no seio da sociedade brasileira.

Por fim, adentrou-se na análise do artigo 150, §4º, da Constituição que traz uma delimitação à imunidade dos templos de qualquer culto.

Verificou-se que a jurisprudência majoritária considera que a condição para o gozo da imunidade é a aplicação da renda obtida nas chamadas finalidades essenciais.

A doutrina majoritária caminha nesse sentido também, temperando seu pensamento apenas com a condição de que essa venda não provoque interferências no mercado de forma a trazer prejuízos à ampla concorrência, que também é um princípio constitucionalmente protegido.

Tal pensamento, porém, possui fragilidades, como o fato de prever a hipótese de incidência a partir do emprego posterior dos recursos; e não do momento de realização do fato tributário, o que subverte todas as premissas do

Direito Tributário, sendo um caso inédito no ordenamento jurídico brasileiro, criado sem qualquer previsão constitucional, com o intuito unicamente de privilegiar as entidades religiosas.

Além da dificuldade em determinar o que seja prejuízo à livre concorrência, tema abordado sempre superficialmente pelos defensores da tese abrangente da imunidade, que remetem a tomada de decisão para o caso concreto, sem garantir subsídios, o que pode gerar uma explosão de litigiosidade e um risco real de direcionamentos diferentes sobre o assunto.

Apontou-se ainda outras fraquezas desse pensamento, como o fato gerador do ICMS ser a circulação jurídica de mercadorias, não se enquadrando, portanto, no conceito de renda, patrimônio e serviços previsto no artigo 150, §4º, o que é ignorado por parte da doutrina e jurisprudência.

Ante o exposto, o presente artigo defende que incide ICMS nas vendas de mercadorias por templos religiosos, não havendo, nesse caso, a imunidade prevista nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição.

7. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998

CAMPOS, Flavio. **Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 54, mar/2000, p. 44 – 53.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, R.C. **As distorções da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e a necessária consideração do seu impacto nos orçamentos municipais**, 20/03/2018, 114f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ, Ceará, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. A efetiva aplicação de imunidade de livros, jornais, periódicos e papeis destinados à sua impressão in COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). **Direito tributário atual**, São Paulo, Dialética, 2003, p.13-19.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Borsoi, v. 1.(ano?)

NASPOLINI, L. I. A imunidade dos templos de qualquer culto e o fenômeno da mercantilização das religiões. 07/05/2018 162f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SILVA, José Romeu da. **Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto**. 27/02/2018 93f. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE, São Paulo, 2018.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **Imunidade tributária**. São Paulo: MP, 2005.