WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

UNIVERSIDADE ANHANGUERA-UNIDERP

REDE DE ENSINO LUIZ FLÁVIO GOMES

Imunidade das alíneas “b” e “c” do art. 150, IV CR/88 *versus* Princípio da Livre Concorrência.

Ramon Rodrigo Quirino Chaves

Belo Horizonte/Minas Gerais

2011

Ramon Rodrigo Quirino Chaves

IMUNIDADE DAS ALINEAS “b” E “c” DO ART. 150, IV CR/88 *VERSUS PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.*

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

Orientador: Prof. Liliane Ayala

BELO HORIZONTE – MG

2011

EPÍGRAFE

“Determinação coragem e autoconfiança são fatores decisivos para o sucesso. Se estamos possuídos por uma inabalável determinação conseguiremos superá-los. Independentemente das circunstâncias, devemos ser sempre humildes, recatados e despidos de orgulho.”

Dalai Lama

RESUMO

Até qual ponto as imunidades do art. 150, IV “b” e “c” da Constituição Federal podem acarretar um desequilíbrio sobre o ponto de vista do princípio da livre concorrência. Em um primeiro momento ao analisar esta questão, percebe-se certa dicotomia, tendo em vista que as imunidades são benefícios oferecidos às entidades para que possam exercer suas atividades de forma que a tributação não seja a principal causa do insucesso. Por outro lado, tem-se a livre concorrência como uma garantia de disputa entre os agentes econômicos de forma equânime, sem privilégios em detrimentos dos seus concorrentes na disputa do mercado relevante. Qual seria o comportamento Estatal do ponto de vista de agente que fomenta, normatiza e fiscaliza toda essa dança entre esses ramos do direito.

Palavras-chave: imunidades, livre concorrência, entidades religiosas, entidades de assistência social.

ABSTRACT

To what extent the immunities from the art. 150, IV "b" and "c" of the Federal Constitution may lead to an imbalance on the point of view of the principle of free competition. In a first moment to examine this issue, we find certain dichotomy in order that the immunities are benefits offered to the entities so that they can perform their activities in a way that taxation is not the main cause of failure. On the other hand, we have free competition as a guarantee of dispute between economic agents equitably, without privileges to the detriment of their competitors in the race of the relevant market. What would be the behavior of the State point of view of agent that promotes regulates and supervises all this apparent discrepancy between these branches of law.

Keywords: immunity, free competition, religious organizations, social service agencies.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CPC – Código de Processo Civil

CR – Constituição da República

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

SUMÁRIO

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS 06
1.INTRODUÇÃO..... 08
2. IMUNIDADES 10
2.1 ASPECTOS GERAIS 10
2.2 ESPECIES DE IMUNIDADE 12
2.2.1 A IMUNIDADE DO ART. 150, IV 'b'..... . 13
2.2.2 A IMUNIDADE DO ART. ART. 150, IV, "c"..... 15
2.3 A IMUNIDADE À LUZ DO ART.150, § 4º, CR/88 17
3. LIVRE CONCORRENCIA..... 20
3.1 ASPECTO GERAIS DA ORDEM ECONOMICA..... 20
3.2 LIVRE CONCORRÊNCIA 21
3.3 LIVRE INICIATIVA 23
4. O INCENTIVO FISCAL CAUSADOR DO DESEQUILIBRIO ECONÔMICO..... 25
5. CONCLUSÃO 28
REFERÊNCIAS..... 30

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como ponto principal a pesquisa sobre o tema das limitações constitucionais do poder de tributar elencadas no art. 150, IV da CR/ 88 com ênfase nas alíneas “b” e “c”, bem como o princípio da livre concorrência resguardado no art. 170 da CR/88, uma vez que o primeiro é um incentivo estatal para o exercício da atividade sem custo fiscal e o segundo visa à competição de maneira justa sem o gozo de privilégios, força econômica ou posse exclusiva de certos recursos, ou seja, é a garantia constitucional de que todos tenham oportunidade de competir de forma isonômica.

Podemos encontrar as imunidades, além do artigo supracitado, também nos art. 5º incisos XXXIV, LXXIII, LXXVI e LXVIII; art. 149, § 2º; 184, §5 e 195, §7 todos da Constituição Federal.

No que tange a ordem econômica, embora o sistema adotado pelo Brasil seja o modo de produção capitalista neoliberal, a carta magna permite a intervenção estatal para que os agentes atuantes no mercado cumpram o papel sócio ideológico trazido na carta constitucional na forma de princípios e diretrizes.

Desta forma, são nove os princípios constitucionais da ordem econômica, dos quais são: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, o já mencionado acima princípio da livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca de pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Estes princípios foram taxativamente previstos na Constituição Federal com a finalidade da promoção da justiça social, preservar a dignidade humana e o bem-estar-social, agregando esses valores ao desenvolvimento econômico produzido pela iniciativa privada dentro de uma ótica capitalista e de liberdade de exercício de atividade econômica.

O método a ser utilizado para a elaboração do trabalho, como pode perceber será a analise do texto constitucional e suas conexões das mais variadas formas, bem como julgados do STF.

Isto posto, é pertinente a busca do entendimento, a saber, em que ponto necessariamente se da a coexistência de princípios aparentemente antagônicos, ou seja, a possibilidade de influência na tributação na disputa estabelecida entre empresas que atuam no mesmo mercado, mas que deverá ser observada sobre uma perspectiva constitucionalista de uma maneira integrativa, ou seja, os incentivos aqueles que teriam um papel social inquestionável e também de maneira momentânea o equilíbrio sobre a ótica econômica.

Busca-se o meio termo entre duas normas constitucionais que visam o desenvolvimento, permanência e o equilíbrio acima de tudo.

2. IMUNIDADES

2.1 **Aspectos Gerais**

Ao se tratar de imunidades é pertinente, primeiramente, considerar que elas são consequências de princípios constitucionais específicos que surgiram no intuito de garantir, proteger o contribuinte haja vista a vontade "impulsiva" do Estado em angariar recursos para os cofres públicos.

Trata-se, portanto, em um primeiro momento tendendo à preservação de valores protegidos como liberdade religiosa e politica, pacto federativo; em um segundo momento de coibir o exercício da competência impositiva sobre determinados atos, fatos e pessoas previstos na Constituição Federal, e etc.

Fato é que, apesar de estabelecer garantias para os contribuintes, não se pode confundir princípios e imunidades. Princípios[1] são os mandamentos nucleares de um sistema, que inspiram o legislador e orientam o interprete e o aplicador. Para Adilson Rodrigues Pires[2]:

> Princípio em sua acepção jurídica significa um conjunto de regras que determinam um certo tipo de comportamento. São eles os responsáveis pela harmonia do sistema normativo. Ou, diríamos, ainda, o seu alicerce. Os princípios podem vir implícitos no sistema constitucional vigente ou expresso, de forma clara na Lei Maior.

Ainda de acordo com Humberto Ávila[3] temos a noção de Princípio como:

> Normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção.

Desta forma, podemos perceber que ao tratarmos de princípios estaremos idealizando certo estado de coisa a ser alcançado.

Enquanto que a imunidade é uma norma constitucional de não incidência, uma norma proibitiva apresentando limitações ao poder de tributar. Para Paulo de Barros Carvalho[4] imunidade é:

---

[1] Norberto Bobbio: Teoria da Norma Jurídica e teoria do Ordenamento Jurídico
[2] PIRES, Adilson Rodrigues, Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 5ª.ed. p. 8.
[3] Ibidem, p. 70

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

Verifica-se ainda que há o caráter dúplice no que tange a competência objetiva da arrecadação da exação, bem como o direito subjetivo aos beneficiários do instituto. Esta situação é bem ilustrada de acordo com o José Wilson Ferreira Sobrinho:

> A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido. (Imunidade Tributária, Sergio Antônio Fabris Editor, Porto Alegre, 1996, p. 102)

Aduz ainda, neste sentido, Helena Regina Costa:

> Exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. (COSTA, 2010, p.80.)

Ademais, para o STF, as imunidades e seus princípios tributários, ganharam o status de cláusulas pétreas, ou seja, a não alterabilidade por emenda constitucional, vez que asseguradoras de direitos e garantias individuais conforme art. 60, § 4, IV CR/88. *Ipsis Litteris*:

> Art. 60, § 4,. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais.

Acresça-se, de forma pertinente e impreterível observar a distinção entre os institutos do direito tributário trazidos com muita maestria pelo Prof. Eduardo Sabbag[5]:

---

[4] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 16ª.ed. p. 181.

[5] Sabbag, Eduardo de Moraes. Imunidades Tributárias Art. 150, VI, “a” e “d”, CF. Disponível em: Manual de direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Material da 7ª aula da Disciplina

> **Não incidência** – é a ausência de subsunção do fato imponível ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não corresponde à descrição legal com perfeição; faltam elementos para a tipicidade.
>
> **Isenção** – é um favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento de tributo devido, isto é, a autoridade legislativa evita que o sujeito passivo da obrigação tributária se submeta ao tributo. Portanto, inibe-se o lançamento.
>
> **Imunidade** – é uma não incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações.

Sendo assim, a imunidade tributária atinge apenas o dever patrimonial do pagamento do tributo conhecido como obrigação principal. Todavia, fica condenado o agente passivo da exação a obrigatoriedade de cumprimento das obrigações acessórias que são os deveres instrumentais, ou seja, poderão ser inteiramente fiscalizados para a apresentação de documentos e livros à autoridade fazendária.

Ad argumentandum, a imunidade é uma garantia assegurada pelo direito constitucional de competência negativa, ou seja, uma proibição ou vedação constitucional ao poder de tributar. Contudo, percebe-se que o legislador ao tratar do tema, usou duas palavras distintas como sinônimas (imunidades e isenção) resultando em uma grande confusão no que diz respeito à matéria, apesar de que na prática, o efeito seria o mesmo. Desta forma, por si tratar de um comando constitucional, o único entendimento que será cabível é de uma norma imunizante. Exemplificando esta argumentação temos os art. 184,§5 e o art. 195, §7 da CR/88 que denominaram o instituto como isenção. Portanto, e com o fito de esclarecer de uma vez por todas o equivoco, onde estiver escrito isenção deve-se ler imunidade.

2.2 Espécies de Imunidade

Passamos agora a demarcar o tema do presente estudo concernente às imunidades.

2.2.1 A Imunidade do art. 150, IV “b”:

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; (...)

Neste item temos a imunidade conhecida como Imunidade Religiosa, cujo fundamento encontra-se no art. 5º, VI da CR/88, que tutela a liberdade de culto, a fé e a igualdade entre os cultos no Brasil, vez que este é um Estado laico. *Ipsis Litteris*:

> *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 suas liturgias.*

Neste diapasão, temos o art. 19, I da CR/88 que diz:

> *É vedado à União, Estado e aos Municípios: I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas subvencioná-los, embaraçar – lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse publico*.

Diante desse artigo, podemos perceber a imposição constitucional referente à neutralidade Estatal defronte a Igreja e os cultos religiosos. Nesta toada, evidencia-se o laicismo no Brasil.

Por outro lado, a ausência de uma religião oficial, veio para garantir a todos um tratamento isonômico independentemente de sua crença, religião ou até mesmo ausência delas.

Cabe, agora, analisar o alcance dos significados das expressões templos e cultos do dispositivo Constitucional. Culto de acordo com Sabbag (2010, p. 319) é: “a manifestação religiosa, cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”, ou seja, é a valoração da fé sem colocar em risco a dignidade da pessoa humana, a moralidade humana, aos bons costumes. Por esse raciocínio leva-se a crer a negativa de proteção a seitas demoníacas e satânicas, que fazem apologia à violência, o racismo, o sacrifício animal e humano.

Templos, doutrinariamente falando podemos perceber uma dificuldade de uma definição objetiva, clara e que aborde de forma genérica a todos os movimentos religiosos que surgem durante o decorrer dos anos.

Todavia, podemos afirmar que há três teorias definidoras da conceituação de templo. Como assevera Eduardo Sabbag[6].

> - **Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa)**: conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto.
> - **Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade)**: conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desonera-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres)
> - **Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade)**: conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio "estado de ser", a "existência", vista em si mesma.

Diante a essas doutrinas, a teoria moderna é a mais pertinente para os dias atuais, uma vez que restringir o campo de atuação de um templo de qualquer culto, acarreta em um empobrecimento espiritual e social, visto que a igreja tem o seu papel na sociedade. Nesse sentido, todo e qualquer valor arrecadado, seja pela venda do CD, artigos em cantinas, desde que voltados para o exercício da atividade religiosa deverá ser alcançados pela imunidade.

Cabe salientar que, tal imunidade recai apenas para os impostos, não contemplando os outros meios de tributos previstos em nosso ordenamento, como as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

---

[6] Sabbag, Eduardo de Moraes. Imunidades não autoaplicáveis. Disponível em: Manual de Direito Tributário, Capítulo 11, 3ª edição, pela Editora Saraiva. Material da 6ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Universidade Anhanguera-Uniderp | REDE LFG.

2.2.2 A Imunidade do art. 150, IV, “c”.

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:

c) patrimônio, renda ou serviços dos **(I)** partidos políticos, inclusive suas fundações, das **(II)** entidades sindicais dos trabalhadores, das **(III)** instituições educação e de **(IV)** assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Classificada como imunidade subjetiva, uma vez que alcança entidades (pessoas jurídicas de direito privado) que prestam relevante serviço à sociedade. Também conhecida como imunidade condicional ou não autoaplicáveis, já que visa à garantia da democracia se submetendo à regulamentação do art. 14 do CTN.

Para uma melhor didática, será necessário o estudo deste artigo de maneira apartada.

I - Quanto aos Partidos Políticos[7]

Tal imunidade visa certificar a autenticidade do regime jurídico politico adotado pelo Estado, a democracia. Desta forma, fica assegurado o pluralismo político previsto no art. 1º, V da CR/88. Porém, tal imunidade encontra-se presente nos textos constitucionais desde 1946, 1967/69, bem como em nossa atual Carta.

Ademais, esta imunidade estende-se às fundações partidárias (instituições criadas com o intuito da divulgação das ideologias politicas) que não sofrerão incidências de impostos no seu patrimônio, sua renda e serviços, desde que sejam reaproveitados para suas finalidades essenciais.

II - Quanto às entidades sindicais dos trabalhadores

Tal previsão contempla apenas as entidades sindicais (confederação, federação, centrais sindicais) dos trabalhadores em razão de sua hipossuficiência. Ela tem por finalidade a preservação da livre associação sindical prevista no art. 8 da CR/88.

[7] Deverá ser regularmente constituído, devendo ser registrado no Cartório de Pessoas Jurídicas e seus atos constitutivos no TSE, de acordo com art. 17 da CR/88.

III – Quanto às instituições de educação

Esta imunidade, igualmente à do Partido Político, estão previstos desde as constituições de 1946, 1967/69 e consequentemente na atual Carta.

Tem como principal objetivo a propagação da educação e ensino, de acordo com os arts. 205, 208, 214 todos da Constituição Federal. Visto que a educação é o dever do Estado. Resulta de forma reflexiva do principio da Imunidade Recíproca, mesmo que seja realizada através de uma entidade particular, esta faria às vezes do Estado.

Tem-se ainda a extensão de tal imunidade para o campo da educação informal ou extracurricular, uma vez que não seria possível pensar a educação, esta como uma formação curricular formal; desvinculada da cultura, esta como uma formação extracurricular informal, responsável por todo o processo de formação do individuo, através de museus, bibliotecas, centros de pesquisa, estudos e culturais.

IV – Quanto às entidades de assistência social, atendidos os requisitos da lei.

Previstas nas Constituições de 1946, 1967/69 e em nossa Carta atual, caracterizam-se pela prática de serviços sociais de benemerência sem auferir lucro, o que não seria aceitável é a distribuição de lucros e dividendos entre os membros da entidade. Essas instituições não podem ter fins lucrativos, bem como os sócios ou associados não podem fazer jus a *pro labore,* porém, poderão ter receita positiva desde que seja todo investido em capital de giro ou em bens.

Visa auxiliar o Estado no trato com a população no que diz respeito aos direitos sociais (art. 6 da CR/88) tais como saúde, segurança, trabalho, moradia, assistência aos desamparados.

Também conhecida como entidades do Terceiro Setor, personificadas em: ONG (organização não governamental), OS (organização social), OSCIP's (organizações da sociedade civil de interesse público).

Porém, para alcançar esta imunidade, deverão ser respeitados os dizeres na parte final do inciso "atendidos os requisitos da lei". Daí ser chamadas de imunidade condicionada, uma vez que será necessário um acréscimo normativo por força do art. 146, II da CR/ 88. I*psis Litteris:*

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Desta forma, entende-se que deverá ser uma lei com status de lei complementar. Neste passo temos o CTN (Código Tributário Nacional), criado em 1966, sendo recepcionado[8] como tal pela constituição de 1988. Assim, no artigo 14 do CTN teremos os requisitos elencados, prevendo tal imunidade para atividades de assistência social e educação:

> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
>
> I[9] – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;
>
> II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
>
> III – Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão.

Ainda, à luz da Súmula 724 do STF, "a imunidade prevista sobre a tributação do patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social inclui as rendas recebidas dos imóveis alugados, quando aplicadas em suas finalidades essenciais".

2.3 A imunidade à luz do art. 150, § 4º, CR/88

O artigo em tela reza que:

> *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.*** *(g.n)*

Ao tratarmos destas duas previsões de limitação constitucional, percebe-se que não é possível o entendimento deles sem considerarmos que as imunidades

[8] Fenômeno responsável pela aceitação de toda legislação infraconstitucional anterior e compatível materialmente à nova Constituição que continua em pleno vigor.
[9] Redação alterada pela Lei Complementar 104 de 2001.

que estarão abarcadas são: o patrimônio, a renda, serviços desde que voltados para sua finalidade essencial.

A primeira parte deste artigo contempla “patrimônio, a renda e os serviços”, neste caso podemos prever que a imunidade tem o alcance dos bens móveis, imóveis, rendas provenientes de cultos e serviços também resultados do trabalho religioso desde que voltados para sua atividade fim.

Pode-se então dizer que, a título de exemplificação, não haverá exação quanto ao IPTU sobre o imóvel para o culto, bem como para a casa paroquial; IPVA sobre o veículo religioso, ou sobre os templos móveis; ITBI sobre a aquisição do imóvel destinada a sua entidade; IR sobre as doações; ISS sobre a prática religiosa como o batismo, quermesses, almoços realizados nas igrejas, comercialização de produtos religiosos e etc.

No que diz respeito à inadimplência das entidades imunes o STJ se pronunciou, em 2004, informando que, apesar de ser uma entidade que goza a imunidade, e que elas se restringem aos tributos, as obrigações assumidas concernentes aos contratos de locação deverão ser cumpridas normalmente. Conforme ementa.

> *EMENTA: EXECUÇÃO. CULTO RELIGIOSO. AUSÊNCIA DE BENS QUE GARANTAM A EXECUÇÃO. PENHORA DA RECEITA DIÁRIA. EXCEPCIONAL POSSIBILIDADE. As doações dos seguidores e simpatizantes do culto religioso constituem em receita da pessoa jurídica e esta deve suportar as suas obrigações, dentre elas o crédito da agravante. Ante a ausência de bens que garantam a execução, excepcionalmente, lícito é que a sua receita diária seja penhorada, em percentual que não a inviabilize, até a satisfação do crédito da exeqüente, procedendo-se na forma prevista no art. 678, parágrafo único, do CPC, nomeando-se administrador para a sua efetivação, observado o disposto no art. 728 do CPC." Recurso não conhecido. (REsp 692.972/SP, 5ª T., rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 16-12-2004)*

A segunda parte do § 4º, do art. 150 da CR/88 “relacionadas com as finalidades essenciais” é de grande valia, pois restringe o alcance das imunidades para as entidades que fazem jus a tal dispositivo.

No Brasil, temos a prevalência da Teoria Moderna que dispõe que a palavra templo configura não apenas o lado físico, ou seja, o prédio, mas sim como uma instituição que tem como finalidade a manutenção e disseminação da fé.

Fato é que por consequência desta corrente tem-se a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço e simplesmente aceitar que suas atividades devem ser todas direcionadas para suas atividades essenciais, desde que não resulta em desequilíbrio concorrencial. Para corroborar com este raciocínio temos Regina Helena Costa:

> Se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não-reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150. (COSTA, 2001, p. 159)

Por consequência desta Teoria Moderna podemos vislumbrar duas formas de requisitos elementares[10] que condiciona o gozo desta imunidade. Os quais são:

> **1º Requisito elementar:** é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como o fator determinante. Exemplo: renda de alugueres de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja; renda da comercialização de objetos sacros, vertida para os propósitos religiosos etc. O reinvestimento não é só requisito necessário para fins de imunidade, mas também o é para a própria manutenção de muitos templos. Não é incomum que tais entidades religiosas venham a se manter com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda de locações, ou seja, com o montante de que necessitam para a promoção do regular exercício do culto religioso e, ainda, da manutenção de obras assistenciais;
>
> **2 º Requisito elementar:** é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo, na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “business purposes”.

Desta forma, podemos concluir que este artigo é de suma importância para a manutenção da garantia constitucional, de forma que se não o for observado acarretará a perda da imunidade.

[10] SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva. Pg 325.

3. LIVRE CONCORRENCIA

3.1 Aspecto Gerais Ordem Econômica

No Brasil, o baluarte econômico está elencado nos arts. 170 à 192 da CR/88, responsável por todos os fundamentos da ordem econômica. O art. 170 elenca os nove princípios (soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, princípio da livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca de pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país) norteadores de nossa atividade econômica, com o fito de trazer à promoção da justiça social, a preservação da dignidade econômica e o bem estar social, fazendo com que esses valores possam coexistir com o desenvolvimento econômico produzido pela iniciativa privada.

Insta salientar que o princípio da livre concorrência, objeto deste estudo, é um grande responsável pelo equilíbrio da atividade econômica do país uma vez que previsto na constituição, habilita o Estado a intervir sempre que necessário, como agente normativo e regulador, sempre que identificar algum tipo de abuso econômico. Apesar de ser livre a concorrência, não se poderia crer que será realizada uma competição sem limites ou restrições.

Ademais, em um segundo momento e não por isso menos importante, podemos suscitar o princípio da livre iniciativa, que será tratado em um tópico separado, como sendo também um dos fundamentos da ordem econômica. Ele, por sua vez é responsável por complementar o entendimento da livre concorrência, não sendo possível considera-los como objetos autônomos, e que, apesar dessa união, são conceitos distintos.

De acordo com Celso Bastos[11] que corrobora para o entendimento abordado não paragrafo anterior:

[11] BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. São Paulo : Celso Bastos Editor, 2002. p. 459.

> A livre concorrência é um dos alicerces da estrutura liberal da economia e tem muito que ver com a livre iniciativa. É dizer, só pode existir a livre concorrência onde há livre iniciativa. (...) Assim, a livre concorrência é algo que se agrega à livre iniciativa, e que consiste na situação em que se encontram os diversos agentes produtores de estarem dispostos à concorrência de seus rivais.

3.2 O Princípio da livre Concorrência

Em um primeiro momento, podemos ser levado a um pseudo entendimento sobre a expressão livre concorrência se considerarmos apenas o seu caráter semântico. De acordo com Luiz Antônio Sacconi[12] livre : que não é proibido, ilimitado, que não está em poder de outro(s); e concorrência: ação de concorrer, competir, disputar. Desta forma levar-se-ia a crer que seria uma competição sem limites.

Contudo, não seria esse o significado a ser adotado. Até mesmo no liberalismo econômico, movimento esse surgido no fim do século XVIII início século XIX, caracterizado por uma iniciativa privada livre, sem nenhuma intervenção governamental, e que a própria competição entre fornecedores seria responsáveis pela queda do preço e também constantes evoluções tecnológicas, ou seja, teria na "mão invisível"[13] como responsável pela regulação espontânea do próprio mercado.

Ao que se pese, a concepção mais adequada para o atual sentido de livre concorrência é a qual proporciona uma atuação no mercado para todos, sem nenhum tipo de discriminação. Entende-se, portanto, que há uma liberdade de concorrência com uma garantia de oportunidades iguais para todos os agentes. Ocorre então, uma desconcentração do poder. Há uma igualdade de condições de atuação de mercado.

Ad argumentandum é mediante a livre concorrência que há uma busca constante de melhoramento de seus métodos tecnológicos, custos, ou seja, de todo o cenário de competitividade das empresas. Indo de encontro com tal princípio tem o

---

[12] SACCONI, Luiz Antonio. Minidicionário Sacconi da língua portuguesa/ Luiz Antonio Sacconi. – São Paulo: Atual. 1996.
[13] Adam Smith

monopólio (do grego *monos*, um + *polein*, vender) seria uma concorrência imperfeita na qual apenas uma empresa detém o mercado de certo produto ou serviços fixando o preço que quiser, e também o oligopólio (do grego *oligos*, poucos + *polein* vender) seria uma concorrência imperfeita caracterizado por um grupo de empresas que promove o domínio de mercado de produtos e/ou serviços. Todavia, teremos o art. 173, § 4º CR/88 que impõem a repressão ao abuso do poder econômico, bem como a supressão da concorrência e aumento arbitrário dos lucros, *ipsis litters.*

> Art. 173, § 4º: A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Em outras palavras, a concorrência é a condição de um regime de iniciativa privada na qual as empresas que competem entre si sem obtenção de vantagens individuais em detrimento das outras.

Ademais, temos o principio da livre concorrência como a base de uma ordem econômica, que usa como pedra angular a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano com intuito de garantir a todos uma existência digna, sob os pareceres da justiça social e assentida com outros princípios que lhe dão espaço relativo, assegurado, a repressão ao abuso do poder econômico que vise à eliminação da concorrência.

Temos ainda que analisar o principio da livre concorrência sobre o espectro do princípio da igualdade. Pois aquele visa assegurar uma oportunidade igual para todos os agentes, ou ate mesmo uma disputa em condições equânime.

O principio da igualdade tem um grande papel em nossa Constituição, pois ele é decorrência do Estado de Direito. Estando previsto no preâmbulo, nos art. 3º, III e IV, bem como no art. 5º, *caput* e inciso I. Entretanto, a principal previsão esta no *caput* do 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 a propriedade.

Intrínseco a este principio, podemos observar a ideia de justiça e solidariedade social, uma vez que a base do Estado de Direito, e, é este em que vivemos, é a promoção de uma sociedade livre, justa e solidaria.

Para todos os efeitos, novamente, ao aplicar princípios sobre o entendimento de livre concorrência, não podemos levar o principio da igualdade ao pé da letra, uma vez que ao se tratar de relações comerciais sempre haverá certa desigualdade, pois o pequeno empresário concorrerá com os grandes. Por isso, ao tratar de livre concorrência e principio da igualdade, o foco se restringirá a garantia de igualdade de condições de disputa livre, não permitindo a atuação do Estado ou mesmo de outro agente privado possa desequilibrar de forma injustificada a relação de disputa.

Ao Estado como agente responsável por este equilíbrio, resta a fiscalização e a regulamentação, bem como estabelecer as diretrizes e bases para o desenvolvimento nacional. Deste modo, art. 174 CR/88 resguarda todas essas funções se não, vejamos:

> Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor publico e indicativo para o setor privado.
>
> § 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

3.3 O Princípio da Livre Iniciativa

Defronte a grandes transformações de significados na qual sua origem se da no Estado Liberal, cuja ideologia é a mais individualista possível. Pois se acreditava que a busca do bem coletivo seria uma consequência logica da busca incessante de seu interesse pessoal e que ao realizá-la, acabaria resultando no sentido da consumação do interesse coletivo.

Contudo, essa ideologia não foi o suficiente frente às novas necessidades em um ponto de vista coletivo. Pois não bastava apenas a auto regulação mercadológica para a efetiva evolução social. Era necessária a intervenção do poder público para que este crescimento do ponto de vista social fosse aplicado.

Implantada para a concretização desta nova tendência, o Neoliberalismo, foi à ideologia marcada por uma postura totalmente intervencionista, já que no

Liberalismo tínhamos a livre iniciativa sem restrições, a não ser a que o próprio mercado faria, bem representada pela expressão “mão invisível” de Adam Smith.

Com a criação do Estado Democrático de Direito, e tendo como um dos fundamentos principais a livre iniciativa. Esta, sendo reinventada sob uma ótica voltada para os valores sociais e do trabalho como fundamentos de uma nova ordem econômica.

Desta forma e sobre um novo contexto trazido por esta nova ordem econômica ancorada pelos preceitos trazidos em nossa Constituição Federal de 1988, há que se promover o desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e das desigualdades regionais.

Tal princípio está localizado no art. 170 § único da CR/88 aduz que: *Ipsis Litteris*

> É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização e órgão públicos, salvo nos casos previstos em lei.

De acordo com este artigo podemos vislumbrar dois pontos de vistas. O primeiro é a liberdade de exercício de atividade econômica. E na parte final temos uma negativação, um limite quanto esta liberdade, pois somente através de uma lei ordinária poderá autorizar a exploração de certa atividade econômica. Embora a regra fosse a liberdade, as exceções devem ser justificadas, corroborando para tal os princípios da razoabilidade e da subsidiariedade.

Ademais, não somente o acesso será permitido pela livre iniciativa, temos também como liberdade a cessação da atividade em respeito ao principio da ciência econômica denominada como custo de oportunidade.

4. O INCENTIVO FISCAL CAUSADOR DO DESEQUILIBRIO ECONÔMICO

Ao que se pese, é de suma importância destacar como uma tributação diferenciada poderá resultar em um desequilíbrio concorrencial. Desta forma, a neutralidade tributária poderá manter um ambiente propício à competitividade empresarial.

Com a EC/ 42 de dezembro de 2003, foi incluído o art. 146 – A, nos seguintes termos:

> Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Para nossa ilustre Prof. Misabel Derzi[14], este artigo é responsável de forma expressa, pelo principio da neutralidade na Constituição Federal. Afirma ainda, a possibilidade de prevenção do desequilíbrio na concorrência em razão da tributação.

Tem-se como neutralidade uma forma ideal de aplicabilidade na tributação, uma vez que ela garantiria uma forma indiferente na formação dos preços. Todavia, um tema que sempre surge nos anos eleitorais como o da reforma tributária, deverá ser implantado sob a égide da neutralidade tributária, ou seja, o Estado como ente normativo não poderá distorcer a concorrência dos agentes econômico do mercado como consequência da reforma.

Única e exclusiva forma de concorrência deverá ser a competência, a qualidade, o método mais eficaz de produção, mas nunca por uma carga tributária diferenciada que resultaria em um diferencial na cadeia produtiva empresarial. Desta forma, temos a neutralidade como medida protetora da livre concorrência e livre iniciativa.

Em caráter de simples conhecimento, em nossa constituição existem varias expressões, que na pratica representaria um significado único para a

[14] DERZI, Misabel Abreu Machado. Emenda Constitucional nº 42 no sistema tributário. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, n. 41, p. 141-159, 2005.

desoneração fiscal. Como: subsídios, benefícios fiscais (art. 150, § 6º, art. 151, III, art. 155, §2º, XII, “g”); incentivos fiscais (art. 151, I); subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º) todos esses em nossa atual Constituição Federal. Temos ainda como expressões análogas as figuras específicas de desoneração como isenções, remissões, anistia, concessão de crédito presumido, redução de alíquotas ou base de calculo (art. 150, § 6º; art. 150, § 2º, XII, “g”; art. 165, § 6º todos na CR/88).

Para o CADE, em consulta realizada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais, informou que a concessão de incentivos e benefícios fiscais, de forma peculiar na guerra fiscal, pode causar grandes prejuízos a concorrência acarretando um mal estar da coletividade[15]. Tal entendimento é de suma importância na medida em que permite entrever as futuras problemáticas realizadas por concessões indiscriminadas.

Em mesma consulta, podem-se transformar todos essas hipóteses em números para que fique mais prático e cristalino o entendimento sobre benefícios distribuídos indiscriminadamente. Se não vejamos: a redução de uma alíquota geral de ICMS de 18% para 0%, aumentaria a margem de lucro da empresa nos seguintes percentuais: (a) 388% para a venda de sabonetes; (b) 212,5% para a venda de louça sanitária. Com uma exoneração parcial, com redução da alíquota em 12%, a elevação do lucro pode chegar aos seguintes patamares: (a)188,75% para vestuário; (b) 457,14% para aparelhos de televisão; (c) 211,11% para fumo; (d) 600% para laticínios; (e) 232% para brinquedos; (f) 1.850% para automóveis[16].

Fica clara a percepção de vantagens no ponto de vista de preços, uma vez que com a desoneração, pode-se praticá-lo bem menor que a concorrência, ou investir nos seus processos produtivos resultando em um produto de melhor qualidade que os outros, corroborando para a consolidação da empresa em seu mercado relevante.

Por outro giro, a grande questão surge quando o ente contemplado pela benesse da desoneração fiscal começa a exercer atividades econômicas, mesmo que sejam para as suas finalidades essenciais, haja vista que seus concorrentes não possuem tal prerrogativa. Caso este que deverá ser objeto de

[15] Conselho Administrativo de Defesa do Consumidor. Consulta nº 0038/99
[16] Conselho Administrativo de Defesa do Consumidor. Consulta nº 0038/99

ponderações por parte do interesse público, pois são conflitos que gravitam sobre a finalidade da entidade embebedada sobre o interesse publico, bem como os interesses particulares restringidos por prerrogativas fiscais que não recaem sobre si.

Contudo, entende o STF que quando o ente, que possui tais benefícios, à medida que não mais pratica sua finalidade essencial, poderá sofrer a exação tranquilamente. Tal entendimento asseguraria a igualdade de condições para uma competição sadia.

Todavia, este não fora o entendimento do egrégio tribunal para as entidades elencadas no art. 150, VI, “c” de nossa carta magna, ou seja, as entidades de finalidades sociais e de educação, uma vez que ao tratar de julgados referentes às imunidades, não houve referencias sobre ressalvas das finalidades essenciais.

Para o STF, mesmo que sejam exercidas praticas diferentes às suas finalidades, desde que sejam eventuais e todos os recursos sejam voltados para sua finalidade essencial será abrangido pela imunidade, resultando concretamente um desequilíbrio na disputa pelo mercado.

De forma logica, conclui-se que não poderá tais instituições, promover de forma habitual atividades atípicas. Caso isso ocorra de forma que não poderá mais deixar de exercê-las acabará sendo modificada sua finalidade provocando consequentemente a cobrança de tal exação.

5. CONCLUSÃO

Com o desenvolvimento desta pesquisa, fica inequívoco perceber a necessidade do cumprimento de certas exigências para que as instituições elencadas no art. 150, IV “b” e “c” da CR/88 ao se enveredar para o mercado “empresarial” não possa se beneficiar de seu *status* de instituição imune e tirar proveito perante seus concorrentes, acarretando aí um desiquilíbrio concorrencial.

Como demonstrado, observa-se que o Brasil é um país laico no qual não há predominância de uma religião oficial. Esta imparcialidade é de suma importância, pois visa o tratamento isonômico independente de crença ou não. Importante também destacar que a expressão “templo de qualquer culto” abrange não apenas o local onde se realiza o ato religioso, mas todos os prédios destinados à manutenção religiosa, por isso entidade é a melhor expressão, uma vez que usa acepção de associação, organização.

Temos ainda as imunidades subjetivas, não autoaplicáveis ou condicionadas que contemplam as entidades privadas em especial atenção às instituições educacionais e de assistência social que oferecem um relevante serviço social. Todavia, para que percebam tal benesse constitucional é necessário o preenchimento de alguns requisitos, trazidos por lei complementar, na forma do art. 14 do CTN.

Ademais o art. 150,§4º da carta magna informa que as imunidades compreendem apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados à finalidade essencial da entidade, caso contrário ocorrerá à perda da imunidade.

No que tange a livre concorrência observou-se a proteção de tratamentos isonômicos para todos aqueles que almejam, ou já estejam no mercado. Há uma preocupação de atuação no mercado para todos sem nenhum tipo de discriminação.

Observa-se também a livre concorrência sobre o aspecto da livre iniciativa voltada para os valores sociais e do trabalho como fundamento de uma nova ordem econômica, pois é livre a inserção no mercado competitivo.

Sobre o ponto de vista jurídico a atuação do Estado está ligada de forma a intervir sempre que houver o desequilíbrio, ou abuso no uso dessas prerrogativas.

Grande responsável por um modelo ideal de tributação seria a neutralidade tributaria, que tem como característica precípua a ausência de influencia sobre a construção dos preços na economia.

Sendo assim, por tudo apresentado é possível à percepção harmoniosa entre estes institutos, uma vez que o Estado como agente fiscalizador, normatizador e fomentador, mantem as arestas bem circundada para que não haja nenhum tipo de discrepância entre os agentes econômicos, bem como as instituições religiosas e de cunho assistencial social e educacional.

REFERENCIA

Amaro, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª. ed. Ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 3.ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, Misael Abreu Machado, **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena – **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário nacional**, 1ª edição, 2ª tiragem, Ed. Saraiva, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Emenda Constitucional nº 42 no sistema tributário**. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, n. 41, p. 141-159, 2005.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direitos Tributários,** 7ª ed., São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária.** 2005. 143f. Dissertação (Conclusão do curso de Pós-Graduação em Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2005. Documento jurídico em meio eletrônico.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributario**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito: ***Curso de Direito Tributário***.11ª edição. Editora Malheiros, São Paulo, 1996. Pag. 152.

OLIVEIRA, Erival da Silva. **Direito Constitucional.** 9ª. Ed. – São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2009. (Elementos do Direito, v. 1).

PIRES, Adilson Rodrigues, **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 5ª.ed. p. 8.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Imunidades Tributárias Art. 150, VI, "a" e "d", CF. Disponível em: Manual de direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Material da 7ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Universidade Anhanguera-Uniderp | REDE LFG.

SABBAG, **Eduardo de Moraes. Imunidades não autoaplicáveis. Disponível em: Manual de Direito Tributário**, Capítulo 11, 3ª edição, pela Editora Saraiva. Material da 6ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Universidade Anhanguera-Uniderp | REDE LFG.

SACCONI, Luiz Antonio. **Minidicionário Sacconi da língua portuguesa** / Luiz Antonio Sacconi. – São Paulo: Atual. 1996

SILVA, José Afonso da. ***Curso de Direito Constitucional Positivo***. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998. 876p.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**, Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1ª ed., 1996.

Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+253472%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+253472%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos> Acesso em 15/09/2011.