



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ALANE SANTANA VARGAS LEAL

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: uma análise quanto a extensão conferida
aos templos religiosos de qualquer culto.**

Salvador
2019

ALANE SANTANA VARGAS LEAL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: uma análise quanto a extensão conferida aos templos religiosos de qualquer culto.

Monografia apresentada ao curso de pós-graduação, apresentada a Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do título de pós-graduado em Direito Tributário.

Salvador
2019

ALANE SANTANA VARGAS LEAL

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: uma análise quanto a extensão conferida
aos templos religiosos de qualquer culto.**

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Avaliador nº 01

Avaliador nº 02

Avaliador nº 03

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho as minhas irmãs Aline e Elaine, ao meu pai João e ao meu afilhado Enzo.

RESUMO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB, com o escopo de resguardar os direitos fundamentais do cidadão, constituiu as imunidades tributárias, haja vista que o recolhimento de tributos poderia atrapalhar a atividade e a conservação daquelas circunstâncias ou pessoas que necessitariam ser resguardados. Além das imunidades, o sistema tributário possui princípios peculiares, de maneira a proteger os direitos dos contribuintes. Destarte, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto se explica pela segurança da liberdade religiosa. O Brasil é um Estado laico, teísta e não confessional, e, deste modo, necessitam ser resguardadas todas as religiões sem discernimento. Entretanto, faz-se imprescindível uma acepção primorosa dos termos templo e culto, pois é imperioso para o julgamento da sua expansão e aplicabilidade da aludida imunidade.

Palavras-Chave: Imunidade, Templos de Qualquer Culto, Impostos, Constituição da República Federativa do Brasil, Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 - CRFB, with the purpose of protecting the fundamental rights of the citizen, constituted the tax immunities, since the collection of taxes could hinder the activity and the conservation of those circumstances or persons that would need to be protected . In addition to immunities, the tax system has peculiar principles in order to protect the rights of taxpayers. Hence, the tax immunity of the temples of any cult is explained by the security of religious freedom. Brazil is a secular state, theistic and non-denominational, and in this way all religions need to be protected without discernment. However, an exquisite acceptance of the terms temple and worship is imperative, since it is imperative for the judgment of its expansion and applicability of the aforementioned immunity.

Keywords: Immunity, Temples of Any Worship, Taxes, Constitution of the Federative Republic of Brazil, Supreme Federal Court.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	01
2 HISTÓRICO	03
2.1 Origem do Termo Imunidade.....	03
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	05
3.1 Conceito.....	05
3.2 Espécies de Imunidade Tributária.....	12
3.3 Conceito de Isenção Tributária	13
4 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS DO PODER DE TRIBUTAR	15
4.1 Conceito de Poder de Tributação.....	16
4.2 Limites Constitucionais ao Poder de Tributação.....	18
4.3 Das Formas de Desoneração Tributária.....	19
4.1.1 não incidência tributária	20
4.1.2 anistia tributária	21
4.1.3 remissão.....	22
4.1.4 alíquota zero.....	24
4.1.5 isenção tributária	26
4.1.6 imunidade tributária	28
5 O INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	28
5.1 Competência Tributária	28
5.2 Imunidade Tributária	29
5.3 Imunidades Incondicionada e Condicionada.....	31
5.4 Cumprimento de Obrigações Acessórias.....	32
6 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO	33
6.1 Princípio da Legalidade	34
6.2 Princípio da Isonomia	36
6.3 Princípio da Irretroatividade	37
6.4 Princípio da Segurança Jurídica.....	38
7 DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	39
7.1 Acepção dos termos.....	40
7.2 Expressão do Vocábulo “Templo”.....	40
7.3 Expressão do Vocábulo “Culto”	41
7.4 Conceito da Expressão “Templo de Qualquer Culto”.....	44
8. A IMUNIDADE RELIGIOSA E A SUA ABRANGÊNCIA	46
CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil cominou aos entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios o poder de tributar, contudo, a efetivação desse poder não é incondicional, isso porque existem algumas restrições denominadas de limitações ao poder de tributar.

Uma dessas circunscrições é a imunidade tributária, que nada mais é um óbice em que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, impedindo que os citados entes federativos constituam tributos a quem, por natureza, não pode ser tributado.

Nessa acepção, encontra-se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, disposta no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, referindo-se as organizações religiosas, organizações estas de grande importância quando se observa a evolução histórica do Estado.

A religião está intrinsecamente perpetuada no cotidiano humano desde os primórdios da civilização, encontrando-se assegurada no art. 5º da CF/88 e designada como direito fundamental.

Destarte, a Constituição Federal proíbe instituir impostos sobre os templos religiosos, assim, por decisão do constituinte, os entes federativos abdicaram de uma parte do seu poder de tributar.

Todavia, em seu artigo 150, § 4º, da CF/88, resta determinado uma restrição de tais imunidades conferidas aos templos de qualquer culto, qual seja, que tais imunidades abarquem apenas as rendas, o patrimônio e os serviços relacionados com a finalidades essenciais das instituições religiosas.

Nesse sentido a condição imposta pela Constituição Federal visa o impedimento de negócios lucrativos e que não estejam conexos com os escopos essenciais dos templos.

O tema do presente trabalho é cabível, haja vista a análise que será feita relacionada a limitação do poder de tributar do Estado, no tocante aos templos de qualquer culto religioso, também conhecidos como imunidade religiosa.

Nesse contexto, o problema primordial que impulsionou o presente estudo monográfico é o seguinte: diante da grave crise financeira que o país enfrenta atualmente, não seria necessário rever a abrangência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988, aos Templos de Qualquer Culto?

A partir disso surgem algumas indagações acerca do tema em análise, quais sejam, analisar a abrangência da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto; investigar quais fatores poderiam ser determinantes para uma possível restrição das imunidades ante concedida; pesquisar quais tributos poderiam ser cobrados ante a situação econômica do país; investigar o impacto causado nas receitas dos entes federativos devido a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto.

Ademais, nesse presente estudo, será possível verificar as indagações existentes acerca da classificação da imunidade tributária e se esta é subjetiva ou objetiva; os princípios que a norteiam; tal como o seu requisito de admissibilidade, qual seja, o patrimônio possuir elo com as atividades desenvolvidas nos templos de religiosos.

E, por fim, nesta monografia debaterá o posicionamento dominante do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à interpretação dada sobre as imunidades aos templos religiosos e, ainda, a exegese da extensão de tal imunidade em virtude do que dispõe o §4º do art. 150 da CF/88.

Com relação à metodologia, empregar-se-á pesquisa aplicada, qualitativa, cuja a finalidade é averiguar a necessidade de rever a abrangência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988, aos Templos de Qualquer Culto.

Para tanto, faz-se necessário o emprego de pesquisas bibliográficas de doutrinas específicas de Direito Tributário, bem como da Constituição Federal brasileira, Código Tributário Nacional, teorias de autores renomados e decisões jurisprudenciais, julgados, artigos científicos e outras monografias existentes acerca do tema em questão.

Utilizar-se-á método dedutivo, com o objetivo de explicar premissas existentes, sobre o tema ora abordado.

Inicialmente apresenta-se um breve histórico sobre a origem do termo imunidade, bem como o conceito de imunidade tributária com a finalidade de elucidar as diferenças entre imunidade e isenção tributária.

No segundo momento será proporcionado o entendimento sobre as limitações do poder de tributar, apresentando o conceito e os limites constitucionais desse poder de tributação, bem como as formas de desoneração tributária.

Posteriormente, abordar-se-á o instituto da imunidade tributária, os princípios norteadores do direito tributário, o entendimento sobre os templos de qualquer culto e por fim a verificação quanto a abrangência da imunidade tributária dos templos religiosos.

Por fim, apresentar-se-á a conclusão ante o que foi estudado, emitindo um parecer acerca do tema em questão.

2 HISTÓRICO

2.1 Origem do Termo Imunidade

De acordo com o dicionário etimológico¹, a palavra imunidade pode ser utilizada tanto no sentido de “isenção de uma atividade”, como “resistência natural ou adquirida de um organismo vivo”.

A ilustre autora Ives Gandra da Silva Martins² ensina sobre a etimologia do termo imunidade:

Na sua acepção etimológica a palavra “imunidade” vem do latim: immunitas, tatis. (cargo, função, encargo, dívida ou favor). O prefixo “in” indica negação, além de oferecer a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos, ou de munus).

(...)

Immunitas, ou econeração de munus, indica dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade. Quem não está sujeito a munus, tem “imunidade” (munus público é aquilo que procede de autoridade pública, ou da lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinado encargo ou ônus (liberação do munus). (1998, p.105 e 106)

A partir da origem etimológica acima demonstrada, é possível entender que a imunidade é um tipo de uma dispensa de algum ônus e/ou encargo, ou seja, um benefício concedido a uma determinada pessoa, seja ela física ou jurídica, aqui denominada de contribuinte.

Segundo o dicionário³, imunidade significa “Privilégio que desobriga alguém de alguma coisa que os demais estão obrigados; direito, prerrogativa”.

¹ Vide: Dicionário Etimológico. Disponível em: < <https://www.dicionarioetimologico.com.br/imunidade/> >
> Acesso em: 09 fev. 2019.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). Imunidades Tributárias: Nova Série nº 4. São Paulo. Editora: Revistas dos Tribunais. Vários Autores. 1998. P. 105 e 10

³ Dicionário Online de Português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/imunidade/>

De acordo com a autora Débora Harumi⁴, o surgimento das Imunidades Tributárias ocorreu desde o Império Romano, onde já havia a cobrança de forma benéfica para toda a sociedade por parte da classe dirigente.

No decorrer da história a imunidade tributária originou-se como um privilégio. Inicialmente aos nobres, posteriormente aos clérigos e as castas cognominadas superiores foram se isentando à prestação de tributos, deixando apenas para os mais desfavorecidos economicamente o pagamento de tais encargos.

Segundo Juciene Rêgo de Andrade⁵, na Idade Antiga, a China, Índia, Pérsia, Babilônia e algumas cidades da Grécia antiga abdicavam às classes aristocráticas do pagamento de tributos.

Ainda de acordo com a autora acima citada, na Roma antiga, os seguidores e soberanos eram dispensados quanto ao pagamento de tributos, dando prosseguimento ao privilégio da desoneração fiscal ao clero e à nobreza, na estrutura social e econômica do feudalismo.

No período Medieval, o clero e os nobres devido ao privilégio que tinham, não eram cobrados ao pagamento de tributos, isso porque a imunidade tributária era consentida como uma regalia para os amigos e protegidos do soberano.

A partir da evolução dos tempos, os privilégios fiscais também sofreram grandes transformações, tomando como base a fundamentação jurídica que se pautava nos interesses sociais.

Baseando-se nos ideais de igualdade, liberdade e fraternidade, houve a tentativa da abolição dos privilégios fiscais que ocorreu no ano de 1789, após a Revolução Francesa.

Com o advento da Constituição Federal, em 1791, foram abolidas todas as desonerações fiscais, ou seja, os privilégios da nobreza e do clero foram suprimidos e a partir de então houve a proclamação da igualdade de todos perante a lei.

Diante desse contexto, surge o princípio da generalidade da tributação, que tinha como desígnio principal consentir as desonerações tributárias, exclusivamente ao interesse público.

⁴ HARUMI, Débora. Imunidade Tributária no Âmbito Nacional. 2015. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/35409/imunidade-tributaria-no-ambito-nacional> > Acesso em: 09 fev. 2019.

⁵ ANDRADE, Juciene de Rêgo de. Imunidade dos Templos Religiosos. 2017. Disponível em: < <http://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/2989/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20FINAL%20-%20IMUNIDADE%20DOS%20TEMPLOS%20RELIGIOSOS-1%201.pdf> > Acesso em: 10 fev. 2019

A partir da Constituição Imperial de 1824, o direito positivo brasileiro passou a prever tal forma de desoneração e posteriormente, com a Constituição de 1891, houve a manifesta previsão da imunidade recíproca entre o Governo e os Estados.

Nas constituições de 1934, 1937 e 1945, 1946 e 1967, o elemento de não incidência modificou-se, e os diversos textos constitucionais foram tratando a imunidade de acordo com as convicções políticas e econômicas de suas épocas.

A partir do desenvolvimento histórico do constitucionalismo brasileiro, percebeu-se a necessidade de garantir o afastamento tributário de algumas atividades e de alguns bens e serviços. Passaram estes, pois, a ter uma proteção constitucional contra a tributação (JUNIOR, Fernando Lucena, 2011)

Atualmente, a Constituição Federal de 1988, prevê inúmeros casos de concessão de imunidades tributárias, todas elencadas no art. 150 conforme veremos a seguir.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

A imunidade tributária é um regulamento estabelecido na constituição, a qual dispõe sobre fatos, atos, pessoas ou coisas que não poderão ser instituídas pelas normas de tributação. Alguns doutrinadores consideram esta imunidade como norma de limitação da competência tributária.

As imunidades tributárias estão previstas no artigo 150 da Constituição Federal, que assim estabelece:

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

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Para uma boa compreensão do presente estudo é necessário diferenciar a imunidade da isenção.

Imunidade é uma hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada que limita os poderes das pessoas políticas de tributar. Isenção é uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada, ou seja, é a dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa da lei infraconstitucional.

A fim de corroborar com o entendimento sobre a diferença dos supracitados institutos, vale ressaltar a "doutrina alemã" do Dr. Maximilianus Fuhrer que diz: "A imunidade é a dispensa de um tributo por força da constituição, a isenção é a dispensa do tributo por força de lei ordinária."

Ainda sobre a diferença de imunidade e isenção, preceitua Paulo de Barros Carvalho⁶:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá pelo plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente do campo de abrangência dos critérios da hipótese (...) do tributo.

Diante do que foi apresentado é possível entender que a imunidade é uma dispensa do pagamento de tributo concedido ao contribuinte através de força de lei Constitucional.

Faz-se necessário citar a seguir a deliberação de diversos nobres autores sobre o conceito de imunidade tributária, a fim de solidificar o entendimento.

O Professor Paulo de Barros Carvalho apresenta o seguinte conceito de imunidade:

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 interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. ” (Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178)

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. São Paulo. Editora Saraiva Jur. 2017, p. 73

Na lição do Professor Roque Antônio Carrazza⁷, para a conceituação da imunidade tributária:

Pois bem, a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.

(...)

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

O professor Souto Maior Borges⁸ disciplina sobre a matéria:

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. ”

O autor Pontes de Miranda⁹ ao abordar o tema afirma: “A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie”.

Para Hugo de Brito Machado¹⁰ a imunidade estabelece preceito de limitação da competência tributária, decorrente de norma constitucional, de que aquilo que é imune não pode ser tributado.

Aires Ferdinando Barreto¹¹ também assiste a imunidade como uma regra de supressão da competência tributária, vetado o exercício desta a determinados bens, pessoas e situações.

Já para o autor Ruy Barbosa Nogueira¹², o mesmo define a imunidade como:

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Op. Cit. p. 398,399

⁸ BORGES, Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. Editora Malheiros. 2001. p. 57-59

⁹ MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. São Paulo: Max Limonad, 1953. v. 1 p. 156.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

¹¹ BARRETO, Aires Ferdinando. Imunidades tributárias. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 167.

Uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

Segundo Luciano Amaro¹³ entende a imunidade como uma condição em razão de alguma particularidade específica, seja no âmbito pessoal ou material.

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

O conceito de imunidade para Aliomar Baleeiro¹⁴ (1997, p. 91) é:

[...] a regra constitucional expressa 'ou implicitamente necessária' que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial a norma de atribuição de poder tributário.

Para Maria Cristina Neubern de Faria¹⁵ (2002, p. 11), o instituto aqui em análise deve ser compreendido como uma regalia, pois as imunidades resguardam valores de cunho social e político abrangidos na Constituição Federal de 1988, como por exemplo o livre-arbítrio.

Já na compreensão de Celso Ribeiro Bastos¹⁶ (2001, p. 132), “a imunidade é de fato uma regra de competência negativa, quer dizer, define, ao nível da própria Constituição, algumas áreas em que o Estado não pode exercer a sua competência tributária”.

José Augusto Delgado¹⁷ (2001, p. 54) conceitua imunidade como: “[...] uma entidade jurídica tributária consagrada na Constituição Federal. ” Para o autor a imunidade tributária está condicionada aos princípios norteadores da Carta Magna.

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Imunidades tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 eds. Gen. 2006, p. 91

¹⁵ FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária: conteúdo e alcance. Coordenador Dejalma Campos. Revista Tributária. Ano 9. n.º 36. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 11.

¹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 9ª ed. Celso Bastos Editora. 2001, p. 132

¹⁷ DELGADO, José Augusto e NASCIMENTO, Carlos Valder dO. Coisa Julgada Inconstitucional. 2ª ed, 2001, p. 54

O doutrinador Yoshiaki Ichihara¹⁸ (2000, p.183) corrobora a definição de imunidade tributária nos seguintes termos:

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

Ante o exposto, é possível entender que a imunidade tributária é uma restrição constitucional ao poder de tributar, que visa resguardar o equilíbrio federativo.

Assim, a imunidade tributária não deve ser considerada unicamente como um benefício ou favor fiscal, ou uma renúncia à competência ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir valores da comunidade e do indivíduo (MARTINS, 2001, p. 209), garantidos pela Constituição Federal de 88.

Com a inteligência que lhe é peculiar, Paulo de Barros Carvalho¹⁹ lembra:

Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidades, para os casos que ultrapassem os limites conferido.

Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita, legalidade. E, assim por diante, cada investida do fisco, violadora dos primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade, da jurisdição e de todo amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar - Imunidades Tributárias.

O mestre Eduardo de Moraes Sabbag²⁰, define a imunidade tributária da seguinte maneira:

¹⁸ CHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 19ª ed. Atlas. 2000, p. 183.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª ed. ver ampl. E atual. São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 165-166, 178.

²⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes, Direito Tributário: Elementos do Direito. 6ª ed. São Paulo: Premier, 2005. p. 43.

[...] as imunidades representam uma delimitação negativa da competência tributária. Como a competência tributária representa o mister legiferante de criação de tributos, pode-se dizer que a regra imunitória se traduz em elemento de —incompetência tributária. Imunidade é matéria de sede constitucional, materializando uma dispensa constitucional de pagamento de tributo [...]

Para José Wilson Ferreira Sobrinho²¹:

A norma imunizante não tem apenas função de delinear à competência tributária, senão que também outorga ao imune 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.

Roque Antônio Carraza²², afirma que:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, como assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Ives de Gandra da Silva Martins²³ defende que:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde a vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.

A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais, sendo obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática está colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independente, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela Lei Maior.

²¹ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Direito Tributário: temas pontuais. Editora Forense. 2001.

²² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 636.

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988. 5ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 135.

Antônio Roque Carrazza²⁴ também leciona a irrevogabilidade das imunidades tributária:

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada a contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.

Em suma, criar tributos, só a lei pode; viola imunidades tributárias, nem a lei pode. É que, no sistema constitucional tributário brasileiro, a materialidade das normas ordinária instituidoras das regras-matrizes de incidência já se encontra pré-qualificada no próprio Texto Supremo.

...

Abrindo um ligeiro parêntese, convém termos presente que a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). Portanto, não podem ter seu alcance diminuído nem mesmo por meio de emendas constitucionais, quando mais pelo legislador ordinário.

Denise Lucena Rodrigues²⁵ também defende:

... que as imunidades representam uma garantia aos cidadãos, quando devidamente prevista. Havendo uma norma limitadora determinando que pessoas, bens e serviços não sejam tributados, tal norma estará gerando direito, qual seja, a garantia de não exação. São voltadas para o cidadão e não para o Fisco. E como gênero da não-incidência, do qual são espécies: o fato não tributado, a imunidade e a isenção, deve-se ter clara a posição da imunidade como a não-incidência permanente e a isenção, como a não-incidência temporária ou provisória: Tanto o âmbito da isenção como o da incidência compreendem o universo dos fatos econômicos que podem estar ou não sujeitos à incidência tributária. Este universo é mutável a qualquer instante, dependendo da vontade do legislador. Já a imunidade é permanente, no sentido de que, enquanto prevalecer o Texto Constitucional, ela não poderá ser alterada pelo legislador ordinário. A revogação da imunidade só é cabível se houver mudanças nos critérios qualificadores do beneficiário, alterando os requisitos indispensáveis a sua concessão. Pode-se mesmo classificar a imunidade como direito fundamental do contribuinte, portanto inalterável.

Através das explanações aqui descritas, é possível entender que as imunidades tributárias é uma não tributação incondicional, que advém em decorrência das liberdades preexistentes. Assim, a imunidade é um direito basilar asseverado ao contribuinte conforme disposição na Constituição Federal.

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Op. cit

²⁵ RODRIGUES, Denise Lucena, A imunidade como limitação à competência impositiva. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 54.

É plausível enxergar que as imunidades tributárias possuem um papel delimitante na esfera tributária, ou seja, é uma maneira de limitação das competências tributárias atribuídas pela Constituição Federal aos entes federativos.

Por esse motivo acima descrito o Estado só pode tributar o constituinte se o mesmo estiver devidamente prescrito em lei.

3.2 Espécies de Imunidade Tributária

As imunidades tributárias são qualificadas de diferentes formas doutrinariamente. Uma das mais importantes diz respeito quanto ao parâmetro para seu consentimento. Elas se dividem em: imunidades subjetivas e objetivas.

A imunidade é subjetiva está relacionada ao próprio sujeito e por esse motivo o legislador não o obriga a pagar o imposto, como por exemplo, a imunidade atribuída aos partidos políticos, sindicatos dos empregados e educacionais sem fins lucrativos, as imunidades de templos de qualquer culto.

Por outro lado, a imunidade objetiva não admite a obrigação tributária em razão das características da coisa, ou seja, ninguém será obrigado a pagar imposto que tenha como matéria tributável coisa imune.

As imunidades objetivas recaem sobre o objeto, sejam fatos, bens ou situações, apesar de também beneficiarem as pessoas, como por exemplo, a imunidade musical e a imunidade dos livros e periódicos, o papel destinado a impressão de livros e jornais. Ademais, elas ainda são classificadas quanto ao seu alcance como "gerais" e "específicas".

Nesse sentido, prossegue a lição de Amaro²⁶ (2011, p. 176):

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos).

Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade).

²⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. Editora Saraiva. 2011, p. 176.

O texto da Constituição Federal é elucidativo, e permite o fácil entendimento quanto as teorias das imunidades subjetivas e objetivas.

Destarte, o texto constitucional menciona a imunidade subjetiva, em seu artigo 150, alínea “a” e inciso VI, impedindo a instituição de impostos sobre “o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, evitando que um ente federado cobre imposto um do outro.

Do mesmo modo, a imunidade pressagiada na alínea “c” do mesmo artigo acima citado, também é subjetiva, uma vez que a Constituição abriga as pessoas ali mencionadas, impedindo que o legislador possa atingi-las com a instituição de tributos.

Ainda fazendo referência ao artigo 150 da CF/88, podemos citar como exemplo de imunidade objetiva o inciso VI, na alínea “d”, uma vez que há a proteção na incidência de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. Neste caso acima mencionado, não é relevante saber o dono ou detentor desses bens.

A “obrigação tributária”, que nada mais é que a relação jurídica tributária, vincula pessoas e na imunidade objetiva nenhuma pessoa será forçada a pagar um imposto cujo o fato gerador seja algo imune.

Deste modo, entende-se que não há dúvidas que as imunidades conferidas aos “templos de qualquer culto” são classificadas como imunidade objetiva.

Vencido as elucidações quanto as espécies da imunidade tributária, seguiremos com os estudos sobre a isenção tributária.

3.3 Conceito de Isenção Tributária

A isenção sucede através de uma legislação ordinária, ou seja, leis infraconstitucionais. No instituto da isenção tributária ocorre o fato gerador e nasce a obrigação tributária, contudo a liquidação do crédito é escusada pela Fazenda Pública. É uma forma de eliminar o crédito tributário, conforme determina os artigos 175 e 176 do Código Tributário Nacional.

Na inteligência do mestre Eduardo Sabbag, em sua obra Manual de Direito tributário, o mesmo dispõe: “A isenção é instituto de conceituação polêmica, sua natureza jurídica oscila entre os parâmetros de não incidência e incidência da norma.”

A isenção tributária está abrangida no artigo 175, I do Código Tributário Nacional e a sua aceção está relacionado com a dispensabilidade da liquidação do débito tributário, haja vista que através dela há a eliminação do crédito tributário.

Nesse sentido, o professor Leandro Paulsen²⁷ (2007:1229) explana que “A isenção elimina o crédito tributário, nos termos do art.175, caput. Ou seja, passar a existir a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível, logo, o cumprimento da obrigação é dispensado. ”

Complementando seu entendimento acerca da isenção, o ilustre professor Paulsen (2007:1130) aduz que:

A isenção decorre, sempre, de lei que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, conforme exigência expressa do art. 150, §6º, da Constituição Federal. A não-incidência, por sua vez, decorre da simples ausência de subsunção do fato em análise à norma tributária impositiva e, por isso, independe de previsão legal, o que, aliás, seria impertinente.

Também fazendo menção a definição de isenção, é mister apresentar ao estudo a elucidação do grande mestre Eduardo Sabbag²⁸: “a isenção revela uma dispensa legal no campo da tributação. “

Na esfera do direito tributário, a isenção é uma exceção à regra. Isso ocorre porque o Estado não pode se recusar a receber as receitas originárias de tributação, salvo naquelas situações estritamente peculiares, onde estas necessitam atender ao interesse público.

Salienta-se nesta ocasião que a isenção muito embora tenha características peculiares, ainda é muito confundida com os institutos da imunidade tributária e o da não incidência tributária, assim sendo, vale mencionar minuciosamente o seu conceito.

Neste ensejo é fundamental expor os preceitos do mestre Ruy Barbosa Nogueira²⁹, que ensina:

A isenção é concedida por lei tendo em vista não o interesse individual, mas o interesse público. Assim, a isenção outorgada às pessoas como aos bens é concedida em função da situação em que essas pessoas ou esses bens se encontram em relação ao interesse público, exigindo ou justificando um tratamento isencional.

²⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10ª ed. Editora Saraiva. 2007, p.1130

²⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes, GOMES, Luiz Flavio Gomes, BIANCHINI, Alice. Saberes Do Direito 42 - Direito Tributário I. Editora Saraiva.

²⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 10ª edição. Editora Saraiva, pgs. 176/179.

A isenção concedida em caráter geral pode ser gozada por todos aqueles que se encontrem na situação descrita pela lei, independentemente de requerimento.

Já a isenção especial "é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão"(CTN, art. 179).

A Egrégia Corte do Superior Tribunal Federal apreende que a obrigação tributária nasce após a incidência do fato gerador, e esta obrigação é suprimida pela atuação secundária de uma norma isencional.

O autor Alfredo Augusto Becker³⁰ apresenta a isenção como “uma norma que ocorre para que a de tributação não possa incidir”. Dessa forma a isenção teria, por fim, justamente negar a existência da relação jurídica tributária.

Em consequência dos ensinamentos já demonstrados, resta claro que a isenção nada mais é que um benefício proposto ao um grupo exclusivo, seja de pessoa física ou pessoa jurídica, outorgando a estes uma dispensa do pagamento de tributo, desde que haja expressa previsão legal.

Esse consentimento favorável ao contribuinte deverá estar conexo a determinadas compensações que tenha como desígnio obter benefícios para o conjunto da sociedade, não deixando perder de vista o interesse público.

As fontes reguladoras da isenção são derivadas de leis específicas, o que não ocorre com a imunidade tributária conforme já visto anteriormente. Por este motivo, os entes federativos proporcionarão suas próprias regras para suportar as tributações e isenções de suas respectivas competências.

O benefício da isenção poderá ser adjudicado em algumas situações específicas, a saber, através de despacho da autoridade administrativa, através de requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos assegurados por lei.

Partiremos a seguir estudar sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar.

4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Dando prosseguimento ao estudo e com o desígnio de exemplificar como é organizada a imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, abordaremos o

³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Lejus. 1998.

art. 150 da Constituição Federal de 88, que versa sobre os limites fundamentais do poder de tributar.

Entretanto, antes de discorrermos sobre as limitações do poder de tributar, elucidaremos o conceito de poder de tributação.

4.1 Conceito de Poder de Tributação

A Constituição Federal a fim de garantir a soberania estatal, reserva em seu Título VI, Capítulo I, nomeado na Seção II, das limitações do poder de tributar.

Nesse sentido, entende-se que o Estado tem o direito legalístico para comandar os cidadãos contribuintes uma quantia do seu patrimônio particular para fins de custeio de suas atividades administrativas estatais.

O Estado, utiliza deste poder de tributação para abastecer seus cofres e prover necessidades coletivas dos cidadãos, provocando as receitas públicas, entretanto, tal poder de tributação deverá ser respeitado dentro dos limites e garantias legais.

Antes de conceituar precisamente o poder de tributação, imperioso o comentário sobre a definição de poder.

Segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa³¹ (2014), poder é “ter a faculdade de; ter possibilidade de ou autorização para. ” Empregando a especificação prática, compreende-se que o poder passar a existir em uma relação entre dois ou mais sujeitos, onde um destes confere ao outro a sua vontade.

Conforme já foi dito, a Constituição Federal institui limites ao poder de tributar e estes servem de amparo ao contribuinte, para que o Estado não invada e não retire do seu patrimônio nada além do que lhe é de direito, caso contrário caracterizaria confisco tributário.

O poder de tributar afeiçoado ao Estado é garantido pela Carta Magna, sendo, portanto, um poder de direito. A invasão patrimonial tendente à percepção do tributo é consentida pelo cidadão, pois este tem ciência de seu dever como contribuinte.

Segundo o conceituado doutrinador Ricardo Lobo Torres (2005): “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

³¹ FERREIRA, Aurélio Buarque De Holanda. Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 5ª ed. Editora Positivo. 2014.

Para Ruy Barbosa Nogueira (1995): “O poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.

Diante disso, o Estado configura o polo ativo, sendo o ente tributante, já o contribuinte, faz parte do polo passivo dessa relação.

Para o respeitável doutrinador Eduardo Sabbag³² (2010):

É cediço que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

Sob o ponto de vista de um Estado democrático de direito, o poder de tributação deve ser arquitetado com a finalidade de respeitar os direitos e garantias fundamentais, propiciando a justiça social e como consequência abarcar uma vida digna para todos.

A relação contribuinte e Estado se concretiza quando o primeiro atende à norma jurídica estabelecida e o segundo é solicitado para igualmente cumpri-la.

Por esse motivo, percebemos que a relação de poder no âmbito tributário, está intrinsecamente ligado ao princípio da legalidade, o que transforma a relação tributária em uma nítida relação jurídica, e não “de poder”.

Portanto, é evidente que o poder de tributar a qual é garantido ao Estado, não é incondicional. A Constituição Federal institui normas legais que regulam essa relação jurídico-tributária.

Apesar de ter o poder de tributar, não é dado ao Fisco o poder de arrecadar da maneira que ele entenda conveniente ou quanto ele necessita. As regras legais existentes limitam o exercício arbitrário da tributação, uma vez que tais regramentos é que define se produzirá este poder, ou seja, como será o seu *modus operandi*.

A maneira de tributar do Estado, está pautada na justiça, no equilíbrio e no respeito para com o contribuinte, não podendo haver imposições arbitrárias para que não seja ferida a propriedade e a liberdade dos cidadãos contribuintes.

³² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

Para que o patrimônio do sujeito passivo, neste caso, o contribuinte, não seja extinguido, as relações de tributação deverão ser baseadas de acordo com o estabelecido no texto constitucional.

Passaremos entender a seguir os limites constitucionais ao poder de tributação.

4.2 Limites Constitucionais ao Poder de Tributação

A Constituição Federal de 1988, possuem garantias que tendem proteger os contribuintes da força tributária discricionária do Estado. Tais garantias são uma espécie de limitadoras do poder de tributação estatal.

Em consideração ao princípio da segurança jurídica a favor dos contribuintes, a Constituição Federal, hospeda em seus artigos 150, 151 e 152 direitos de ordem protetora, fazendo com que haja uma limitação quanto ao poder estatal na sua forma de tributar.

Na jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as limitações ao poder de tributar são consideradas cláusulas pétreas e, por esse motivo, são insuscetíveis de cerceamento ou excepcionalização, ainda que por Emenda Constitucional.

O contribuinte ainda conta com o amparo de legislações específicas além daquelas descritas no texto constitucional descritas anteriormente.

O Supremo Tribunal Federal tratou com maestria acerca do tema em questão, no teor da ementa a seguir parcialmente produzida:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal.

Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

Ministro Celso de Mello, Relator da ADI 712-2/DF (DJU 19-2-93).

É possível perceber que muito embora os entes federativos terem recebido da Carta Magna o poder para constituir seus tributos, estes não poderão ser cobrados de maneira descomedida e/ou indefinida, isso porque a própria constituição delimitou o

poder de tributação. Isso significa dizer que, o Estado pode instituir suas leis tributárias, desde que ressalve as regras que limitam aquela tributação.

O cidadão contribuinte é sempre o lado mais frágil de uma relação jurídico-tributária, e por este motivo faz jus a proteção legal, proteção essa compreendida na Constituição Federal de 1988.

Os limites constitucionais ao poder de tributar são de extrema importância, uma vez que os benefícios que foram concedidos aos cidadãos contribuintes estarão resguardados, ou seja, os mesmos não pagarão ao ente tributante o que não lhe é devido.

O uso dos limites designados no texto constitucional deve ser feito em todo caso de cobrança de tributos, tendo em vista que são eles que garantem a estabilidade da relação jurídico-tributária entre cidadão contribuinte, sujeito passivo, e ente tributante, sujeito ativo.

A relação estabilizada entre o ente tributante e o cidadão contribuinte se dá de modo que nunca poderá ser ordenado pelo Estado um tributo que extrapole os limites legais, sob pena de ser considerado confisco tributário em virtude da invasão patrimonial além do permitido em lei.

É evidente que, conquanto princípios e limitações sirvam como norma protetiva aos direitos dos contribuintes, estes são institutos jurídicos distintos e devem ser considerados pelo legislador infra constituinte.

Assim sendo, é irrefutável a conclusão de que a relação jurídico-tributária existente entre o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo deve ser formada de acordo com os mandamentos contidos na Constituição Federal.

Ao Estado é garantido o direito de arrecadar tributos dos contribuintes e a estes são dedicadas inúmeras restrições a esse poder tributante. As proteções constitucionais devem ser invocadas a todo o momento em que houver tributação e nos casos de abusos deverão ser utilizadas como fundamento para combatê-los.

Veremos a seguir as formas de desoneração tributária.

4.3. Das Formas de Desoneração Tributária

Existe em nosso sistema tributário seis hipóteses de não liquidação fiscal, juridicamente chamadas de desoneração tributária, quais sejam, a não-incidência, a anistia, a remissão, a alíquota zero, a isenção e, o elemento desse estudo, a imunidade tributária.

Com o intento de elucidar as contendas entre tais institutos, mormente, as suposições de isenção e imunidade tributária é essencial exemplificar cada uma delas.

4.1.1. Não incidência tributária

Antes de iniciarmos o conceito da não incidência, é importante aqui dizer o significado da incidência tributária, também chamada de hipótese de incidência.

Assim conceitua Eduardo Sabbag:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Assim sendo, a hipótese de incidência tributária ou apenas incidência tributária, está prevista na lei e dispõe que em uma determinada situação, na concretização de um fato gerará a obrigação tributária.

Partindo agora para o entendimento da não incidência tributária, de acordo com o autor Tavares o mesmo define: “a não-incidência tributária, ou não incidência pura e simples, é tudo aquilo que escapa da hipótese de incidência, ou, simplificada e simplesmente corresponde a toda situação que não se subsume perfeita e rigorosamente ao tipo tributário legalmente previsto”.

Já Nogueira leciona: “Não-incidência é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência”.

Entende-se que a situação de não-incidência não será tributada, e, por conseguinte, não existirá o surgimento da obrigação tributária não gerando, portanto, o crédito tributário.

A não incidência é, portanto, uma lacuna de fato imponible expostos nas hipóteses de incidência, não havendo tipificação para tributar o ato.

Desta forma, a mesma carece de ser compreendida como uma maneira inexigível do tributo pelo acontecimento de fatos sem competência para gerar obrigação tributária.

O imposto de renda pode ser citado aqui como exemplo como hipótese de incidência tributária, haja vista a obtenção da disponibilidade econômica ou jurídica

de renda e de proventos de qualquer natureza, conforme determina o art. 43, CTN, corroborada com a LC nº 104/2001.

De acordo com a autora Ives Gandra da Silva Martins, “a não incidência abrange duas espécies diferentes: a não incidência pura e a não incidência juridicamente qualificada. A não incidência pura, ou simples, é a não previsão legal de uma determinada situação como hipótese de incidência de tributo.”

O autor Ricardo Lobo Torres ressalva:

(...) o termo imunidade exclusivamente para as hipóteses de não incidência constitucional que propendem à proteção das liberdades fundamentais, como acontece no art. 150, VI, exceto a que beneficia as entidades sindicais dos trabalhadores, onde, segundo o aludido jurista, a imunidade recai não nos direitos da liberdade, mas nos direitos sociais e Econômicos.

Foi possível perceber que a não incidência tributária é um instituto jurídico que compreende a inexigibilidade da cobrança do tributo, devido a não ocorrência da obrigação tributária.

4.1.2. Anistia tributária

A palavra anistia emana do grego *amnestía*, que tem o significado de esquecimento.

A anistia tributária está disposta nos artigos 180 a 182 do Código Tributário Nacional.

De acordo com o autor Machado (1996, p.151), “anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias”.

Não se pode confundir anistia com remissão, uma vez que esta implica, basicamente, o lançamento, abarcando tanto o tributo como a sanção pecuniária já aplicada.

Vale ressaltar que a anistia compreenderá as contravenções realizadas antes da lei concessiva, pois, do contrário, incitaria o ilícito.

A anistia também não deve ser confundida com a extinção da norma de sanção. A anistia se acopla ao princípio da legalidade exata, pelo que se depreende que tão-somente a lei formal pode concedê-la.

A Constituição Federal determina a obrigação da exata obediência ao princípio da reserva da legalidade, conforme disposto no artigo 150, § 6º, que a anistia só

poderá ser conferida por meio de lei específica, proibindo-se a autorização em branco. O mencionado dispositivo também privilegia a transparência da gestão orçamentária.

Frise-se que a anistia, nos termos do artigo 182, pode se dar em caráter geral ou limitadamente. A anistia concedida em caráter geral indicará, de antemão, os beneficiários, ao passo que aquela que fora concedida em caráter limitado, a efetivação se dá por despacho da autoridade administrativa competente, desde que o beneficiário preencha todos as condições e requisitos arrolados na lei.

Todavia, merece notar que a anistia concedida em caráter limitado, assim como ocorre com a remissão, com a isenção e com a moratória, não gera direito adquirido, consoante reza o artigo 155 do CTN, de modo que será revogada caso venha a ser comprovado que o beneficiário não mais atendia as exigências legais.

Por fim, a lei poderá condicionar a anistia das penalidades ao pagamento do tributo no prazo nela fixado, como é o caso dos sucessivos REFIS – programas do Governo federal –, que condicionam a anistia ao pagamento do tributo devido, ainda que de forma parcelada.

Medidas como estas têm espaço quando a Administração guarda como objetivo reduzir o contingente de questionamentos fiscais, eliminando o contencioso fiscal. Sob este enfoque, funciona a anistia como um instrumento de pacificação social, ante a irresignação coletiva contra uma tributação elevada.

4.1.3. Remissão

De acordo com a origem etimológica remissão significa perdão. Quanto ao seu conceito, entende-se que é o ato praticado pelo credor que, por liberalidade, desobriga o devedor de quitar a dívida.

Adverte o autor Aliomar Baleeiro que não se pode confundir remissão com remição, que antigamente tinha a mesma grafia causando maior confusão do que hoje. O mesmo explica que remição é o ato de redimir ou resgatar a dívida por parte do devedor ou algum interessado.

Já remissão tem sua origem na palavra latina remissio, e é o ato de remitir, em outras palavras, perdoar a dívida é a renúncia do credor ao seu crédito.

Ocorre muita confusão também com o instituto da anistia fiscal, o que não deveria acontecer porque esta abrange exclusivamente as infrações cometidas enquanto que a remissão não trata de infrações, mas sim de débitos fiscais normais.

Ensina, contudo, Denari que na essência as noções de anistia e de remissão estão interligadas, pois ambas estão relacionadas ao perdão de um débito tributário, sendo a anistia espécie de remissão que se aplica às penalidades por infrações tributárias.

Tanto no Direito Tributário quanto no Direito Privado a remissão pertence à parte obrigacional e se trata de uma liberalidade do credor, a diferença reside no fato de que neste ela resulta da vontade das partes e naquele ela se origina na lei.

Ressalte-se que como a remissão é um ato de disposição de patrimônio o credor que a realiza necessita possuir capacidade para agir e disponibilidade do bem, o que se aplica no Direito Tributário onde apenas o ente com capacidade de instituir o imposto pode perdôá-lo.

Por fim, não se olvide que no Direito Privado o instituto da remissão não se confunde com a renúncia porque o devedor beneficiado por aquela pode não a aceitar e consignar em pagamento e já no Direito Tributário tal faculdade não existe por ser a remissão "ex lege", caracterizando-se assim verdadeira renúncia do Fisco. Conceituada a remissão e desfeita a confusão com outros institutos passa-se a questionar sua natureza jurídica.

A natureza jurídica da remissão tributária não está pacificada existindo diversas teorias a respeito do assunto. Para ver qual delas melhor se adequa ao caso nos socorreremos de conceitos do Direito Privado que podem e devem ser usados no Direito Tributário, em tudo o que não houver conflito e no que couber.

Há três posições básicas sobre o tema: 1. Para alguns a lei cancela débitos fiscais sem atividade nenhuma da autoridade administrativa ou do contribuinte, portanto trata-se de um ato legislativo unilateral. A lei deve ser respeitada pelo Fisco, que não pode cobrar, e pelo contribuinte, que não pode pagar, mesmo querendo. 2. Para outros a lei autoriza a autoridade fiscal a conceder remissão, atendidas certas exigências, sendo necessária a provocação do contribuinte perante o Fisco, que assim demonstra seu desejo de obter a remissão.

O Fisco analisa o cumprimento das exigências legais, e estando estas satisfeitas, deve ele conceder a remissão, não podendo deixar de fazê-lo. Assim só o contribuinte expressa sua vontade, sendo irrelevante a vontade do Fisco, portanto a remissão surge a partir de um negócio jurídico unilateral do devedor.

Por fim, há aqueles que entendem que na hipótese da remissão concedida com base em considerações de equidade relacionadas com os aspectos pessoais ou

materiais do caso haveria uma atuação de vontade da autoridade, bem como do contribuinte que pede o benefício: trata-se assim de um negócio jurídico bilateral.

Em que pese doutos entendimentos em contrário entendemos que a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada.

Assim sendo, deve-se entender a expressão "autorizar" constante no art. 172 do CTN no mesmo sentido que se entende a expressão "pode", como quando a lei diz que o juiz pode isto ou aquilo, pois na verdade trata-se de um poder-dever, ou seja, estando presentes os requisitos legais configura-se o direito do interessado e o dever da autoridade de reconhecê-lo.

Desta forma entendemos não ser possível falar-se em vontade da autoridade, posto que esta é irrelevante em atos vinculados, não se classificando assim a remissão como negócio jurídico bilateral em nenhuma hipótese.

Carrazza é enfático a este respeito dizendo: "A Fazenda Pública não é a 'dona' do tributo. Ela o lança e o arrecada, nos estritos termos da lei. Não lhe é dado abrir mão, 'sponte própria', de seu recolhimento.

Pelo contrário, só poderá deixar de arrecadá-lo em cumprimento a uma lei autorizadora (praticará, pois, também neste caso, um ato administrativo vinculado)".

Seria por acaso um negócio jurídico unilateral onde basta a vontade de uma das partes, no caso o sujeito passivo? Entendemos que não, porque o contribuinte não pode obrigar o Fisco a receber algo que a lei perdoou.

Resta, portanto, a primeira hipótese que nos parece a mais acertada: a remissão tributária é um ato legislativo unilateral, obrigatório tanto para o Fisco como para o contribuinte. Definida a natureza jurídica da remissão passemos a ver como ela é disciplinada no nosso Direito.

4.1.4. Alíquota zero

Com relação a alíquota zero, o autor Borges determina que:

Na alíquota-zero, tampouco incide o IPI. Como poderia incidir sem implicar a obrigação e mesmo o pagamento? Dizer-se que a quantificação matemática é "frustrada", porque há a incidência nesse caso, é incorrer em equívoco que a metáfora mal-afortunada recobre ("frustração da quantificação matemática").

Não há incidência de norma obrigacional do IPI na isenção, não-tributação ou alíquota-zero. Esse é um ponto comum que as reúne sob o mesmo regime jurídico exonerativo dentro do campo dos produtos industrializados. ”

Toda obrigação pressupõe alguma prestação, credor e devedor. A norma tributária, através de sua hipótese de incidência, tem como escopo a instauração da obrigação tributária, vale dizer, incidindo a norma, nasce a obrigação.

Nos casos em que a alíquota seja zero não existe tributo a pagar e não há que se falar em obrigação, já que ela não tem objeto. Em outras palavras, não surge obrigação de pagar tributo.

Por isso se diz que a norma tributária não incide, já que seu efeito prático não é alcançado, qual seja, o surgimento da obrigação tributária.

O autor Carvalho também assemelha a alíquota zero à isenção, pois, para o mesmo, nas duas figuras a hipótese de incidência da norma tributária é mutilada, para não surgir a obrigação tributária.

Martins salienta os efeitos práticos dos dois institutos, para concluir no mesmo sentido que Carvalho:

“A alíquota não é senão uma das formas de isenção, pois expressa, claramente, em lei e com as mesmas consequências jurídicas. Dizer o legislador que um produto é isento do IPI ou que a alíquota é zero é dizer, de forma clara e inequívoca, que por força de um favor legal, o produto referido não sofre qualquer incidência tributária. Os termos se equivalem, e, por consequência o que aplicado for para as leis de exclusão de exigência tributária quanto à isenção, aplicado deveria se para a alíquota zero”.

Em outro raciocínio, Coêlho aduz que para um setor expressivo da doutrina a isenção engloba diversos fenômenos exonerativos, dentre eles a alíquota zero. Assim, este instituto seria espécie do gênero isenção.

Segundo o autor, essa posição gera “promiscuidade conceitual”, pois não distingue nos fenômenos exonerativos aquele que se dá na hipótese da norma tributária (isenção) daquele determinado pela “consequência” ou “comando” do preceito normativo (alíquota zero).

Segundo Coêlho, no caso em que a alíquota seja zero, ocorre a incidência da norma tributária. Dá-se o fato gerador, só não existindo tributo “porque no plano da consequência da norma tributária existe ressalva expressa de intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, elemento impossibilitador de quantificação do dever tributário. ”

Outro ponto levantado por Coelho é a funcionalidade da alíquota zero, pois, nos casos em que a conjuntura demandar resposta rápida, a isenção não lhes atende porque tem que se submeter aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade.

Machado é categórico ao afirmar que “alíquota zero, aliás, não passa de simples eufemismo. Simples forma de burlar a lei. Alíquota é expressão matemática que indica o número de vezes que parte está contida num todo; logo, jamais pode ser zero”.

As duas posições doutrinárias possuem sólida fundamentação. Não obstante, nenhuma nega que a alíquota zero gera os mesmos efeitos práticos da isenção, qual seja, a inexistência de *quantum* a ser pago pelo contribuinte.

Pelo cotejo das opiniões a respeito do tema, parece que os dois institutos apenas se diferenciam na dinâmica de suas instituições: a isenção possui trâmite mais rígido, só podendo ser instituída por lei e tendo ainda, no caso do IPI, de guardar respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal quando da sua revogação, conforme se viu.

Já a alíquota zero, dentro dos limites fixados pelo legislador, prescinde de lei para sua instituição, sendo autorizado ao Poder Executivo manejá-la.

Nem poderia ser diferente, pois para atender ao princípio da seletividade e, principalmente, concretizar a carga de extrafiscalidade de que esse imposto se reveste, a alteração de alíquotas, inclusive até zero, é a forma mais célere e eficaz que o Estado dispõe.

Cumprido reconhecer então, principalmente em razão dos efeitos idênticos dos dois institutos, que a alíquota zero é espécie do gênero isenção. Aparentemente, foi a forma encontrada pelo constituinte para atender ao comando constitucional que impõe a extrafiscalidade do IPI, comando esse que nem sempre se coaduna com os ditames mais rígidos prescritos para as isenções.

Por isso, parece que guardam similitude tal que o mesmo regime legal deve ser-lhes aplicado no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade, pois é o que reveste a discussão de importância prática, repercutindo financeiramente para os contribuintes e o fisco. Além disso, entendimento contrário afrontaria o comando constitucional que impede o IPI de tornar-se cumulativo.

4.1.5. Isenção tributária

A isenção tributária encontra-se amparada pelos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional e é uma das especificidades de eliminação do crédito tributário, ocorrendo, portanto, a desobrigação do débito tributário.

De acordo com o artigo 176 do CTN, a isenção tributária decorre de lei que especifica as condições e os pré-requisitos estabelecidos para o seu consentimento, os tributos aos quais se aplicam e quando for o caso, o prazo de sua duração.

Para Carrazza: “Como vemos, a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sejam alcançados. “

De acordo com Tenório: “Isenção é uma forma de não incidência do tributo, por força de regra jurídica excepcional. Na isenção, em consequência desse princípio, o tributo é devido com base em obrigação, mas lei especial ou de exceção exonera o sujeito tributário passivo de pagamento. ”

Ressalta-se que isenção é diversa do instituto privilégio, já que este último se baseia unicamente no benefício que se anseia conferir aos contribuintes que congregam todas as qualidades para tolerar a tributação.

Quanto a sua forma de concessão, a isenção tributária está dividida em absolutas, que trata do caráter geral ou relativas, que trata do caráter específico.

A isenção que se refere em caráter exclusivo provém de ressalva legal, beneficiando as pessoas que completem algumas condições, de forma que o seu usufruto estará sujeito de petição dirigido à administração tributária no qual se apoie para a concretização dos pressupostos legais. (MOURA, 2015)

Com relação a isenção em caráter geral, esta deriva do entendimento de que a benfeitoria alcança a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de requerimento ou ato administrativo ou comprovação de característica particular do beneficiário para fruir o benefício. (MOURA, 2015)

A partir do que foi apresentado entre o instituto da não incidência e isenção percebeu-se que é de extrema importância o entendimento quanto as suas diferenças, isso porque resta claro que quanto a não incidência, o tributo não é devido porque não surgiu a obrigação tributária, já, na isenção, é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido, entretanto verifica-se uma situação na qual há legítima incidência, uma vez que ocorreu o fato gerador, entretanto, o legislador preferiu pela dispensa do pagamento.

4.1.6. Imunidade tributária

A imunidade tributária é o estabelecimento constitucional no qual se concretiza uma escusa no tocante para o pagamento de tributos.

Tavares assim conceitua: “A imunidade tributária: é a hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, isto é, representa uma barreira posta pelo legislador constituinte, excludente da Competência Tributária originalmente outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. “

A Carta Magna determinou que a não incidência tributária por imunidade é fruto de uma restrição, que provém da imperante vontade da assembleia constituinte, delimitando a competência atribuída aos entes federativos.

Nesse contexto, comenta o mestre Eduardo Sabbag: “Imunidade é uma não incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de Tributos sobre determinados fatos ou situações. ”

A imunidade tributária é uma exceção constitucional ao poder de tributar, expressamente determinada na Constituição Federal, o que significa dizer que pessoas, bens e serviços descritos na Carta Magna não podem sofrer a instituição de tributo, isso porque as imunidades, sancionam e assevera o equilíbrio federativo, a liberdade religiosa, a liberdade política associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento social e econômico.

Neste contexto, discorre Carrazza:

A Imunidade Tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações certas pessoas, sejam em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Entende-se então que a imunidade tributária é proveniente de força constitucional e tem por objetivo a proteção de direitos líquidos e certos, determinados como princípios fundamentais, que o ordenamento jurídico deseja proteger.

5. O INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária, como enfoco basilar deste estudo, expõe algumas particularidades que faz jus serem enfatizadas, é o que se confere a seguir.

5.1. Competência Tributária

Os entes políticos possuem capacidade para a instituição de tributos, apresentando-se legalmente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos, bases de cálculos e suas alíquotas. Tal definição é a competência tributária.

A Constituição Federal preconiza sobre as diretrizes basilares para todos os tributos, apresentando também os regulamentos que disciplinam a produção de outras normas.

A Constituição Federal atenta-se em disponibilizar ferramentas de obtenção de recursos para os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mas deixando claro que cada um possui seu domínio próprio de imputações que são desempenhadas com autonomia.

Assim sendo, as demarcações de toda competência estão delineadas e pronunciadas de maneira clara e por esse motivo não poderá existir em seu desempenho, nenhuma confusão, desordens ou desavenças.

Apesar disso, caso venham surgir pela má observância de suas diretrizes superiores, ela própria providencia remédios jurídicos para saná-los, fazendo com que as indesejáveis dissenções sejam reconduzidas ao status quo ante da exata coordenação das pessoas políticas, debaixo da subordinação das normas constitucionais. (ANDRADE, 2017)

Neste sentido Tavares preconiza:

Daí uma característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, nossa Constituição não cria Tributos (não é carta de incidência), ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência; como uma lei tributária fundamental que descreve o campo de atuação específica de cada Pessoa Política, apontando-lhes não só as diretrizes básicas orientadoras da instituição de Tributos, como também as próprias amarras do sistema, mormente representadas pelas limitações ao poder de tributar.

Todas essas normas são chamadas normas de estrutura, que permitem o legislativo da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, instituírem tributos e estabelecerem o modo de lançamento e arrecadação, sempre advertindo o direito dos contribuintes. (ANDRADE, 2017)

5.2. Imunidade Tributária

O poder tributário, enquanto atributo da soberania de que dotado o Estado apresenta, no Brasil, o seu exercício é disciplinado completamente e rigidamente pela Constituição. (ANDRADE, 2017)

A Constituição Federal no tocante as limitações da competência tributária, determinou que os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios tivessem a competência para a instituição de tributos.

Ao expor a demarcação da competência de instituir tributos, a Constituição Federal constituiu conjuntamente com ela alguns direitos expressos e severos, com vedações nítidas e rígidas.

Dentre esses direitos, encontra-se às chamadas imunidades tributárias, que versam, precisamente, no cerceamento da competência tributária dos entes em relação a alguns bens, pessoas e fatos.

As imunidades tributárias pertencem à disciplina constitucional da competência e a doutrina brasileira, em sua indiscutível maioria, conhece que as imunidades são demarcações constitucionalmente determinadas a competência tributária.

É o que afirma Paulo de Barros Carvalho³³ (1985, citado por Barreto, Aires, 2001, p.12), sublinhando que as imunidades são:

Uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Além disso, a competência tributária, conforme salienta José Souto Maior Borges³⁴ (1978, citado por Barreto, Aires, 2001, p.12).

Já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.

Desta forma, pode-se considerar que as pessoas políticas constitucionais, portanto, apenas podem atuar, na área de tributação, dentro da esfera da competência tributária, que é determinada ortodoxamente e expressamente pela Carta Constitucional, é o mesmo que dizer que elas não têm competência para editar leis que estabeleçam tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizantes. (ANDRADE, 2017)

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. – 17ª. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2005;

³⁴ BARRETO, Aires Ferdinando. Imunidades tributárias. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

5.3. Imunidades Incondicional e Condicional.

Com o intuito de esclarecer a existência de dois diferentes conjuntos de imunidades, as chamadas incondicionadas e as condicionadas, nasce o presente tópico.

No que se refere as imunidades incondicionadas, deve-se entender que são aquelas que independem de qualquer relação de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou seja, a constituição não determina nenhum pré-requisito e nenhuma condição para que a imunidade tenha integral eficácia. (ANDRADE, 2017)

Já as imunidades ditas condicionadas só atuam de modo global mediante norma infraconstitucional interativa. Ou seja, a própria constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais. (RÊGO, 2017)

O exame da Constituição no tocante às imunidades do artigo 150.VI, comprova que não há condições, ressalvas ou pré-requisitos a partir da norma infraconstitucional, e diante da chamada imunidade recíproca (art. 150, VI, "a"), da imunidade dos templos (art.150, VI, "b"), e da imunidade do livro, do jornal, do periódico e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d"). (ANDRADE, 2017)

Nesses casos, a luz da constituição, sendo ente federativo, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permanecerão excetuados o seu patrimônio, suas rendas e seus serviços e não podendo inclusive ser instituído com impostos, pois, a norma constitucional é de eficácia plena e aplicabilidade imediata. (ANDRADE, Juciene, 2017)

Com os templos de qualquer culto ocorre a aludida situação, ou seja, havendo um templo, não poderá recair sobre ele a incidência de impostos, porque fazê-lo impactaria em ofensa ao direito da liberdade de crença e das práticas religiosas, por esse motivo é que há a proibição para se exigir impostos sobre os templos.

Vale salientar que com relação a eficácia das imunidades conferidas aos templos de qualquer culto, nenhuma condição os foi, isso porque o objetivo é evitar que o Estado coloque impedimentos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual.

Existindo templo, há como implicação a imunidade, podendo ser esse templo de qualquer culto, não havendo nenhuma ressalva, condição e/ou limitação, legitimado por norma infraconstitucional.

A imunidade dos templos é incondicionada, além disso também, é norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Os templos são imunes e tal imunidade se destina à instituição religiosa a qual o templo se vincula. (RÊGO, 2107)

A Desembargadora Federal professora Diva Malerbi também prestigia essa postura: “Esta imunidade não alcança propriamente o templo, mas sim a entidade mantenedora do templo.”

Na mesma trilha, Regina Helena Costa (2001, citado por Barreto, Aires, 2001, p.15) destaca que:

...os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea „b” do inciso VI do art. 150 (§4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.

De acordo com Juciene Andrade, nenhuma condição suplementar foi determinada pela Constituição Federal para que a imunidade se operasse. Nenhuma norma infraconstitucional é requerida. Nenhum requisito é posto como condição dessa imunidade.

Resumidamente, as imunidades apresentadas no artigo 150, inciso IV, em suas alíneas “a”, “b” e “d” da Constituição Federal de 88 são incondicionadas.

5.4. Cumprimento de Obrigações Acessórias

Os templos religiosos estão livres aos tributos que incidem sobre o seu patrimônio rendas e serviços, porém, a imunidade que os isenta da execução da obrigação principal, ou seja, o pagamento dos tributos referidos no artigo 150, VI, “b” da CF/88 não implica na liberação da realização dos deveres instrumentais, previstos em lei, assecuratórios da realização de obrigação tributárias por terceiros. (ANDRADE, 2017)

Diante desse contexto, ficam as entidades mantenedoras dos templos responsáveis por contabilizar tudo que envolve o âmbito fiscal, conservando as informações por pelo menos cinco anos, para que possa apresentar posteriormente as devidas declarações dos seus rendimentos e despesas para a Receita Federal.

Vale salientar que os templos de qualquer culto, não estão compelidos à escrituração mercantil, mas sim a chamada escrituração simplificada.

Esse é o entendimento da Receita Federal do Brasil:

Não se trata de escrituração segundo a técnica contábil, mas de escrita rudimentar feita pelo próprio contribuinte e que, por isso mesmo, pode resumir-se a assentamentos no livro caixa. Todavia, é indispensável que os registros sejam feitos com regularidade e que estejam corroborados com documentos comprobatórios, segundo a natureza da atividade desenvolvida.

As regras da legislação federal sobre escrituração mercantil advêm excepcionalmente sobre as pessoas jurídicas que exploram atividades econômicas com o fito de lucro e que, por conseguinte, estão sujeitas ao Imposto sobre a Renda. Deste modo a lei fiscal amplia esses comprometimentos a todas as pessoas sujeitas ao determinado, independentemente da seja a sua forma de organização.

Se os templos de qualquer culto não apresentar nenhuma intenção de obter lucro, estes não poderão ser sujeitados a cobrança do Imposto sobre a Renda, devido a força constitucional que os imunizaram, caso venham sofrer alguma tributação, estaria colidindo com os preceitos fundamentais dispostos na Constituição federal.

Os templos religiosos, muito embora não estejam sujeitos à tributação acima mencionada, precisarão arrecadar os tributos sobre as rentabilidades por eles pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes.

O artigo 9º, § 1º, do CTN prevê sobre as aludidas obrigações. As mesmas procedem de regra do nosso ordenamento jurídico brasileiro e trata-se de obrigação de absoluta importância, uma vez que, havendo a retenção de tributos na fonte, sem que se verifique o repasse ao fisco, ter-se-á comportamento configurado de crime de apropriação indébita.

6. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ultrapassada a etapa de conhecimento quanto ao instituto da imunidade tributária, principalmente a explicação quanto a distinção entre a imunidade e a isenção tributária elucidaremos os princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário e que influenciam na normatização deste instituto.

Os princípios constitucionais não somente norteiam, eles estruturam, introduzem os limites materiais e valores maiores a serem apreciados no momento da edição dos comandos normativos. Esses princípios não são meros vetores axiológicos, eles detêm imperatividade perante o Estado e a sociedade. (ANDRADE, 2017)

É sabido que a relação de tributação de um ente federativo, seja ele União, Estado ou Município, é entendida como uma relação jurídica e não mais, unicamente, uma relação de poder, implicando assim em princípios que protegem os cidadãos contra os excessos de poder.

É válido aqui exemplificar a fim de compreender os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade da lei e o da segurança jurídica.

O autor Celso Antônio Bandeira de Mello³⁵ assim define princípio:

[...] Princípio é por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico [...].

Nessa conjuntura, o princípio condescende como limitação do desempenho do intérprete, funcionando ainda como marcações dentro dos quais o jurista praticará sua capacidade criadora, seu discernimento de razoabilidade e sua habilidade de fazer a justiça ao caso concreto.

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior, afirma que “As limitações constitucionais ao poder de tributar resultam de princípios gerais de Direito Tributário, que decorrem de todo o sistema jurídico tributário brasileiro e encontram-se localizados na Constituição Federal e regulados no Código Tributário Nacional. ”

Por meio dos estudos do Professor Paulo de Barros Carvalho, “é possível depreender que princípios são fontes que, por serem estruturadas em valores socioculturais positivados pelo legislador, possuem a capacidade de provir teor expressivo hígido à instrução da cadeia normativa. ”

Nesse contexto cabe dizer que os princípios reguladores ao poder de tributar são de extremas importância, para que não haja excesso de poder por parte do Estado.

6.1. Princípio da Legalidade

O princípio constitucional da legalidade, no que se refere ao poder de tributação, está assegurado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal que assim se dispõe.

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 537-538.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradoras ao contribuinte, é vedado a união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

Sobre o presente tema se manifestam os autores DELLAGNELO e PANTZIER, (2004, p.53).³⁶

O princípio da legalidade é o mais importante dos direitos tributários. É um princípio fundamental, inserido na própria definição de tributo. É uma garantia constitucional. O tributo, para ser exigido ou aumentado, depende de lei previamente aprovada e publicada, [...]. Tal princípio é a primeira das garantias enumeradas na Constituição Federal. Está contida na própria definição de tributo do art. 3º do CTN e vem repetida nos arts. 9º e 97 do CTN. A lei sempre deve ser anterior à exigência do tributo. A regra é que seja publicada no exercício anterior à sua vigência.

Complementando a lei infraconstitucional, o Código Tributário prenuncia a disciplina em três dispositivos:

Art.3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto a majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65; Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – A instituição de tributos, ou a sua extinção;

Ante o exposto assevera que a concepção de um imposto somente será correta havendo a previsão legal, ou seja, a legislação de instituição de tributo terá que se submeter ao um processo legislativo para a obtenção de legitimidade e eficácia no ordenamento jurídico brasileiro.

A imunidade tributária é aplicada de acordo com a sua validade e eficácia, somente por meio da lei que é possível estabelecer uma restrição ao poder de tributação do Estado.

Nesse diapasão, a força da imunidade sobre o poder do Fisco está acondicionada com a regulamentação infraconstitucional, que a Constituição Federal instituiu como capacidade exclusiva de lei decidir e regular as condições para usufruir deste instituto.

³⁶ DELLAGNELLO, José Aleixo, PANTZIER, Helge Detlev. Direito Tributário - Princípios e Conceitos - À Luz da CF/88 e CTN. Editora Juruá. 2014, p. 53.

6.2. Princípio da Isonomia

O princípio isonomia, também conhecido como da igualdade tributária está previsto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 150. É vedado:

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

Levando em consideração tal dispositivo legal, é possível entender que há uma proibição constitucional o tocante ao tratamento desigual entre os contribuintes que se deparem em circunstância análoga.

Não é permitida nenhuma distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles realizada, independente da qualificação legal dos proveitos, títulos ou direitos.

É possível compreender ainda sobre a maneira isonômica da norma ao proibir que haja desigualdade quanto ao tratamento entre os contribuintes que se encontrem em circunstância homeomorfa.

O princípio da isonomia está presente no instituto da imunidade tributária à medida que este é contemplado a qualquer instituição beneficente que atenda aos requisitos exigidos por lei.

É impedida a negação da benfeitoria a instituição que complete as condições legais, sendo vedada ainda qualquer discriminação ou favorecimento ilegal.

Nesse sentido, Kiyoshi Harada, “a imunidade tributária não afronta o princípio da isonomia, visto que o tratamento diferenciado dispensado por essa norma jurídica guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial. ”

O regulamento que trata das imunidades tributária para institutos sem fins vantajosos e que consintam interesse social, não fere a igualdade de tratamento com outras entidades pelo poder público. (ANDRADE, 2017)

O princípio da igualdade, compõe um símbolo acentuada do democratismo, principalmente na acepção de separar prerrogativas e vantagens.

Tal princípio resta respaldado no artigo 5º da Constituição Federal de 88, também conhecida como isonomia formal, dispõe que todos são iguais perante a lei. Ressalta-se que o aludido princípio é proveniente de uma grande conquista do constitucionalismo.

O princípio da isonomia fiscal pode ser denominado de princípio da igualdade na acepção jurídica onde os iguais devem ser igualmente equiparados. Em sentido lato este princípio tem a finalidade de proporcionar tratamento igual aos iguais e tratamento desigual aos desiguais. (ANDRADE, 2017)

A fim de realizar o direito fiscal o aludido princípio necessita ser complementado pelo também princípio da capacidade contributiva, elencado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal.

Através do princípio da capacidade contributiva, o encargo tributário deve ser disseminado em concordância com a capacidade econômica do contribuinte, elevando a carga tributária daqueles que detêm mais riqueza e pouca tributação aos menos favorecidos.

O mestre Eduardo de Moraes Sabbag³⁷, delibera com exatidão o princípio da Isonomia Tributária:

[...]. Também chamado por alguns doutrinadores de Princípio da Proibição dos Privilégios Odiosos, o Princípio da Isonomia Tributária merece devoção, haja vista a trajetória política delineada no País nas últimas décadas, marcadas pelo Regime Militar, quando, levemente, se puderam verificar inúmeras —desigualdades tributárias—. Tais desigualdades se traduziam em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios ou —liberdades— a destinatários predeterminados, conforme o cargo ou ofício que exerciam, aberração essa que se pretende evitar na atualidade, como se nota na dicção do Art. 150, II, da CF/1988 – Princípio da Igualdade Tributária [...].

O princípio da igualdade tributária evita que o fisco perpetre tratamento desigual entre os contribuintes que estejam em condição paralela, proibindo quaisquer diferenças devido a sua ocupação profissional ou a função que eles exercem, tudo isso consubstanciado no artigo 150, II, da Constituição.

6.3. Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade proíbe que os entes federativos, cobrem impostos por fatos geradores advindos antes da vigência da lei que os constituiu ou que os tenha majorado, ou seja, a lei nova que institua ou aumente tributos apenas é aplicada aos fatos geradores futuros.

Os casos descritos no art. 106 do CTN não constituem exceção a esse princípio, uma vez que não tratam de instituição ou aumento de tributo, mas trazem casos em que há a retroatividade da lei:

³⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 6º edição. São Paulo: Editora Saraiva.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O inciso I trata da lei expressamente interpretativa, ou seja, aquela que não inova o ordenamento jurídico; ao contrário, se presta a esclarecer o conteúdo de outra, a exemplo do art. 3º do CTN que traz o conceito de tributo.

O inciso II cuida versa sobre a lei tributária mais benéfica, determinando a retroatividade da lei quando ela deixar de definir um ato como infração (à semelhança da abolitio criminis do Direito Penal), quando deixar de considerar um ato como obrigação acessória, ou quando cominar penalidade menos severa.

Para Harada, “o princípio da irretroatividade delimita a aplicação da lei ao aspecto temporal do fato gerador. Há neste caso a prévia definição legal do fato gerador para ter-se obrigação tributária.”

Vigorando a lei, esta terá implicação contígua e geral sem, apesar disso, lesar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Para os institutos imunes ao tributo, funciona como proteção evitando a abrangência de lei futura que ameace ou anule seus status imune.

6.4. Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica é um dos corolários do Estado Democrático de Direito, sendo este um instituto voltado para combater o poder ilimitado do Estado.

O aludido princípio propicia a garantia de que os preceitos preestabelecidos da relação jurídica não fiquem alterados no decorrer da relação, transformando o seu objeto e lesionando direitos ante obtidos.

O princípio da segurança jurídica está consubstanciado no artigo 5º inciso XXXVI, da Constituição Federal de 88 prevendo que a norma não lesará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Nessa acepção, o referido princípio passa a existir no intuito de proteger o sujeito na constituição e elaboração de leis novas, propendendo um mínimo de confiabilidade do contribuinte para com o Estado, principalmente no que tange a

impossibilidade de concepção de normas retroativas e vedação à flexibilização da coisa julgada.

Proporcionando o entendimento quanto ao referido princípio para esfera tributária, o Doutrinador, Humberto Ávila, faz uma apreciação conjugada do artigo 5º, inciso XXXVI, com o artigo 37, caput da Constituição Federal, apresentando o princípio da moralidade como um princípio geral da administração pública.

De acordo com o referido Autor, os princípios da moralidade decorrem de outros dois princípios da administração pública, quais sejam o princípio da boa-fé, e o da proteção à confiança. Este último, está relacionado com a obrigação do Estado de constituir ou buscar um ideal de equilíbrio, credibilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do poder público.

Nesse sentido, conclui Humberto Ávila³⁸:

... das condutas necessárias para garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa: quanto a forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé com limitações implícitas, decorrentes dos sobre princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo todas elas limitações materiais, na medida em que impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa, bem como de eticidade e confiabilidade." (Sistema Constitucional Tributário, 2ª edição, 2006, editora Saraiva, São Paulo).

A veracidade e a constância propendem asseverar aos contribuintes, de qualquer natureza, uma maior segurança, de forma a facilitar previsões financeiras, sem que isto prejudique a administração de uma grande empresa, ou até, de uma família de classe média.

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica funciona como uma proteção da confiança do cidadão para com o Estado, ou administração pública, ou seja, resguarda o contribuinte com a intenção de que os atos exercidos pela administração pública não serão modificados de forma inesperada.

Em termos práticos, significa dizer que, com base na análise conjunta do princípio da segurança jurídica, e do princípio da proteção a confiança, não pode a administração pública mudar uma interpretação na aplicação de determinado tributo, querendo cobrar, de forma retroativa.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 2ª edição, 2006, editora Saraiva, São Paulo.

Para uma maior elucidação, pensemos em um caso hipotético de uma empresa que comercialize determinado produto pagando uma alíquota x de ICMS. Ocorre que em janeiro de 2008, a administração pública percebe que o recolhimento vem sendo realizado de forma equivocada, pois o referido produto deveria recolher o ICMS com base em uma alíquota maior. Feita essa análise o estado lança a diferença do que deveria ter sido recolhido, nos cinco anos anteriores.

É neste sentido que o princípio da segurança jurídica em matéria tributária atua, visto que não pode o Estado, ao mudar a sua compreensão da aplicação de determinado tributo requerer a cobrança retroativa.

Neste contexto, deve-se utilizar a flexibilização da aplicabilidade da lei no tempo, com base na aplicação do princípio da segurança jurídica, como proteção ao princípio da confiança do cidadão no estado.

7. DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

7.1 Acepção dos termos

A Constituição Federal em seu artigo 150, inciso VI, alínea “b”, em sua escrita é imperceptível quanto a acepção dos termos “culto” e “templo”, manifestando-se tão somente a expressão “templos de qualquer culto”.

A concepção da redação “templo” traz à ideia de religião, pois é cediço que os templos são lugares onde são exercidos atos de culto ou devoção religiosa.

José Miguel Garcia Medina, referindo-se à exegese de tal dispositivo constitucional pela Suprema Corte, afirma que “O STF, interpretando o art. 150, VI, b, que dispõe sobre a imunidade tributária a ‘templos de qualquer culto’, vinculou a disposição à prática religiosa (...)”.

7.2. Expressão do Vocábulo Culto

Quanto a compreensão do vocábulo “culto”, não há discordância por parte da doutrina, deste modo, depreendem-se o entendimento que a expressão culto envolve toda e qualquer manifestação religiosa, sem diferença entre uma e outra.

Diante desse tema, o autor Bastos (1978, p. 222 e 231) assegura que “Culto é quaisquer formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a Divindade”.

Já o autor Silva (1996, p.23-30)³⁹ ensina:

(...) Dentro desse alcance o culto tem equivalência com “serviço”, o que importa, na linguagem dicionarista, homenagem religiosa aos entes sobrenaturais, ou liturgia. (...)

(...) Culto, que é o cerimonial dirigido a divindade ou aos deuses de cada seita, há de ser aquele mesmo culto celebrado no templo (...)

A observação feita quanto ao vocábulo culto é que tal manifestação religiosa não deverá contradizer a ordem e os bons costumes de uma sociedade.

Nessa acepção, vejamos a lição de Perez (2000, p.67-68)⁴⁰:

Por outro lado, se faz necessário analisar o conteúdo do vocábulo “culto” utilizado pelo legislador constitucional. Entendemos que quaisquer formas de manifestações religiosas, desde que não seja atentatória à moral e aos bons costumes da sociedade, encaixam-se no contexto do legislador. Outra forma de manifestação não condizente com os padrões da sociedade, não poderá, em hipótese alguma, usufruir do benefício da imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, da CF.

É imprescindível mencionar que havendo dificuldade ou omissão para a compreensão do que seria a moral e bons costumes, é preferível condicionar a religiosidade aos preceitos da lei, ou seja, havendo violação por parte da manifestação religiosa ao ordenamento jurídico brasileiro, o seu culto para fins da concessão do benefício da imunidade tributária ora estudada, não será levada em consideração.

Ante o exposto entende-se que a expressão "culto", na língua portuguesa e na acepção legislativa, tem um conceito de religiosidade, e é justamente isso que a Constituição propende garantir, a igualdade entre as crenças.

7.3 Expressão do Vocábulo “Templo”

A palavra templo, vem do latim e significa templum, é o lugar que se realiza os cultos religiosos. O “templo”, muito embora tenha uma ampla compreensão, apresenta o conceito do edifício físico.

O autor Roque Antônio Carraza conceitua templo:

São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se ‘anexos dos templos’ todos os

³⁹ SILVA, Jefferson Laborda da, Limitações ao poder de tributar: aspectos diferenciais entre os institutos da isenção, imunidade, remissão e anistia. Disponível em: [HTTP://www.classecontabil.com.br/servlet/art.php?id=171&query](http://www.classecontabil.com.br/servlet/art.php?id=171&query). Acesso em 12 de março de 2019.

⁴⁰ PERES, João Bosco. Competência tributária negativa. Imunidades tributárias.

locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto” (Curso de Direito Constitucional Tributário, 24.ed. 2008, p.280).

Já na acepção de Aliomar Baleeiro:

Não se deve considerar templo “apenas a igreja, 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 do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos”. (BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense. 7. ed. 2009, p. 311.)

A jurisprudência do Tribunal Regional Federal corrobora com o entendimento ampliativo da palavra ‘templo.

Ainda nessa semântica, apresenta-se o entendimento do Superior Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ABRANGÊNCIA. A imunidade prevista na Constituição que veda a instituição de impostos sobre ‘templos de qualquer culto’ deve ser interpretada de forma extensiva, a fim de abranger o patrimônio, renda e serviços relacionados com crenças religiosas enquanto instituição.

O autor Dirley da Cunha Jr. preconiza “ se entende por templos não só os locais onde os diversos cultos se realizam, como os seus prédios anexos” (2013, p.1211).

Atualmente, os edifícios são comumente os templos, se não de todas, mas a grande maioria das religiões. Entretanto, não há impedimento algum, como mesmo ressalta o ilustre autor Aliomar Baleeiro, que o templo esteja sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Resumidamente, onde quer que se oficie um culto, ali será o templo.

É indiferente se a entidade religiosa possua muitos ou poucos adeptos, desde haja uma fé comum e congreguem em um local voltado excepcionalmente para o culto religioso de sua preferência, este ambiente será acatado como um santuário e obterá o direito da imunidade tributária.

O vocábulo "templo" está relacionado com os templos na concepção estrutural, ou seja, o local a qual se realiza as celebrações religiosas, quais sejam, as paróquias, os salões, a igreja, entre outras denominações.

No tocante a expressão religião, esta por sua vez, é macro e partindo do princípio que a sociedade brasileira tem inúmeras crenças, não existe muitas confusões quanto a discriminação nessa acepção.

Ressalta-se que o vocábulo "religião" não conglomerava todos os tipos de religião, uma vez que, segundo a desta expressão, oriunda do latim, "religare", imprime o conceito de "religação", ou seja, presume-se que o homem se "afastou" de Deus e que a maneira de conseguir essa religação, precisará da interferência de algumas práticas religiosas.

Segundo o autor Coelho (2003.p.130) o mesmo entende que: "o conceito de templo, chega a confundir-se com o próprio conceito de religião".

Muitas crenças, sejam elas cristãs ou não, têm aparências que não deveriam ser considerados como "religião". Entretanto, não é incumbência do legislador focar sobre o aspecto material da espiritualidade social, haja vista convivemos em um Estado laico.

Diante desse contexto, para o ordenamento jurídico brasileiro, a palavra "religião" conglomerava as persuasões espirituais do indivíduo, sejam elas quais forem.

A partir de então iremos utilizar a palavra "religião" com o intuito de advertir as crenças religiosas.

Além da compreensão de que a religião possui um papel proeminente no desenvolvimento do indivíduo, há também a ideia de que elas têm uma função social enorme, em muitos momentos agindo assistencialmente até mesmo em favor dos mais desprovidos economicamente. Estas é uma das causas pelo o constituinte ter optado pela proibição de instituir impostos sobre templos de qualquer culto.

Nas palavras de Caio Bartine,

"(...) trata-se da afirmação de um valor constitucional, via imunidade tributária, da liberdade de religião. O que se protege aqui é o patrimônio (a edificação onde se realiza o culto) e tudo que esteja ligado à atividade religiosa: por exemplo a celebração de batismo, de casamento, a realização de missas etc. A proteção alcança qualquer culto religioso. O que se pretende preservar dentro da laicidade do Estado (Estado laico, não tendo uma religião oficial, apenas com religiões predominantes), é a difusão irrestrita de crença religiosa, desde que não haja por trás dessa situação ilegalidades ou qualquer outro meio ilícito. Não se fala aqui apenas das igrejas propriamente ditas, mas de qualquer local regularizado onde se professa a difusão da crença religiosa. E não apenas falamos acerca do templo propriamente dito, mas de outros bens que podem ser utilizados para o cumprimento das finalidades essenciais da difusão de crença religiosa, como determinados imóveis, veículos etc."

As instituições religiosas, no ordenamento jurídico brasileiro, são habitualmente compostas sob a concepção de agregações, de acordo com os termos do artigo 53

do Código Civil Brasileiro, tendo as mesmas um patrimônio, cujo fundamental bem, em termos de utilização, é o templo.

A imunidade tributária assegurada pelo texto constitucional, segundo a doutrina e jurisprudência, desdobra-se aos outros bens de utilização conexo à atividade fim da entidade religiosa.

7.4. Conceito da Expressão “Templo de Qualquer Culto”

Após a análise das acepções no tocante às expressões dos vocábulos “templo” e “culto”, imperioso se faz a junção das mesmas, para que assim entendamos a expressão fundamental “templos de qualquer culto”, tanto na teoria clássica quanto na teoria contemporânea.

Diante do que foi estudado até então, é possível afirmar que para a corrente clássica, “templo de qualquer culto” constitui a edificação onde se concretizam homenagens a entidades espirituais, bem como as suas imediações.

Na percepção moderna, a aludida palavra constitui a entidade religiosa, ou seja, a imunidade concedida aos templos atinge a religiosidade como um todo, não restringindo aos prédios envolvidos nos cultos.

Assim, entende-se que as doutrinas contemporâneas expandem a imunidade à própria instituição religiosa.

Nesse contexto não diverge Maria Cristina Neubern de Faria⁴¹:

O valor a ser protegido pela regra imunizante dos templos de qualquer culto é a religiosidade, em sua acepção mais abrangente, assim entendida como aquela que liga o homem à espiritualidade, havendo ou não cultos ou rituais. (...)

A interpretação deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente.

Na mesma significação, quanto ao terreno, localizado anexo ao templo religioso utilizados para que os fiéis estacionem os seus automóveis, também receberá a imunidade, desde que não seja o mesmo explorado com fins econômicos.

Deste modo compreende o Professor Roque Antônio Carrazza⁴²:

A palavra templos tem sido entendida com uma certa dose de liberalidade. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração

⁴¹ FARIA, Maria Cristina Neubern de. A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária _ Conteúdo e Alcance. Op. Cit. p. 150

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário. Op. cit, p. 410- 411.

pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se "anexos dos templos" todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam, o culto. Assim, são "anexos dos templos", em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, etc., desde que, é claro, não sejam empregados, com observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores, etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos, etc. Nesse ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.

O autor Aliomar Baleeiro⁴³, citado por Josias de Souza, possui o mesmo entendimento:

...não se pode aceitar que templo seja apenas, em sua materialidade, o edifício destinado, por sua arquitetura ou disposição internas, à celebração de atos religiosos, ao funcionamento de um culto, ou de uma seita qualquer. A casa em si não forma um templo. O templo se integra de tudo que é necessário, compatível ou complementar, sejam outros edifícios anexos, sejam instalações e pertences, para esse fim. (...) Templo não é o que tem a forma externa característica, a igreja, mas aquele edifício que tem a função de serviço de cenário, de âmbito para o funcionamento de um culto religioso.

O artigo 150 do texto constitucional preconiza sobre as limitações do poder de tributação do Estado, prevendo inúmeras situações em que o objeto destas vedações é conceituado pela expressão denominada "tributos", demonstrando, portanto, o alcance da imunidade tributária então concedida.

De acordo com a alínea "b" do inciso VI, do aludido artigo, a proibição dar-se-á ao "impostos", conforme preconiza a redação da Constituição Federal, ou seja, os templos religiosos poderiam pagar outros tributos que não os impostos. Não havendo empecilho na Lei Maior quanto a isso.

A proibição quanto instituir imposto, abrange exclusivamente o patrimônio, a renda e os serviços pertinentes com aos desígnios essenciais das instituições religiosas, segundo o § 4º do referido art. 150 da CF/88. Qualquer coisa que não estiver conexo com as atividades fundamentais não será protegido pela imunidade tributária.

O Professor Vittorio Cassone⁴⁴ possui entendimento contrário ao que foi exposto e assim o mesmo se manifesta:

⁴³ BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, 7ª ed., Forense, 2003.

⁴⁴ CASSONE, Vittorio. Imunidade Tributária dos Templos _ a Solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 4, jul./ago. 2003, p. 55.

A amplitude do Culto, portanto, é maior que o Templo (prédio) em si mesmo considerado para fins de imunidade. Em sendo assim, seguramente muitas Igrejas não se limitam às celebrações; praticam ações de "assistência social" as mais diversas, especialmente em favor dos mais pobres, dos mais necessitados, tais como: mantêm, gratuitamente, creches, distribuem alimentos, oferecem cursos profissionalizantes, grupos que visitam doentes em hospitais, em favelas, e, até, assistência odontológica e psicológica - através de leigos engajados nessa bela ação comunitária, numa comunhão de "solidariedade social". Daí a interligação de tais atividades comunitárias com as imunidades de impostos (art. 150, VI, b e §4º), e de contribuições sociais destinadas à seguridade social (art. 195, §7º).

Nas hipóteses apresentadas pelo Professor Vittorio Cassone, a instituição religiosa estará imune não só dos impostos, mas do mesmo modo das contribuições sociais para a seguridade social, conforme disposição na alínea "c" do inc. VI do art. 150 e do §7º do art. 195, ambos da constituição, pois estaremos diante de uma instituição de assistência social, a qual, desempenhando com as condições constituídas em lei, goza das imunidades tributária.

Se todas as pecúnias contraídas com essas atividades forem revertidas para os fins religiosos da entidade, restaria atendido o §4º do art. 150 da Constituição Federal.

Assim só não estaria protegido quando a atividade desenvolvida implicasse em concorrência com outras pessoas jurídicas ou físicas, hipótese em que a imunidade consistiria num fator de desequilíbrio das relações de mercado, já que a concorrência seria desleal.

8. A IMUNDADE RELIGIOSA E A SUA ABRANGÊNCIA

O objetivo principal desse estudo é avaliar a extensão conferida aos templos de qualquer culto, afrontando os aspectos práticos com a contemporânea jurisprudência do Supremo Tribunal Federal por meio da apresentação de análises construtivas sobre a matéria.

As imunidades tributárias destinadas aos templos religiosos têm sido componentes de ampla discussão doutrinária e jurisprudencial atualmente, notadamente pelos numerosos aspectos que fazem parte o tema influenciando diretamente a aplicação do direito.

É válido ressaltar que com o passar dos tempos não foram suficientes para amenizar as discussões em torno do tema, no tocante a sua importância, bem como a sua manifestação ao se verificar que uma grande parte das imunidades tributárias

estão em eficácia há dezenas de anos e permanecem sendo alvo de reiterados debates na comunidade jurídica.

Com o advento da nova ordem constitucional introduzida pela Constituição Federal de 1988, não foi capaz de suavizar as discussões que permeiam a matéria.

Conforme já demonstrado, a imunidade é entendida como uma restrição constitucional à própria competência tributária que estão elencadas na Constituição Federal, observando ainda o princípio da legalidade conforme visto antes.

A função das imunidades tributárias é a preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes, assegurando-lhes a sua liberdade. Para isso, é concedido amparo a algumas pessoas ou circunstâncias, transversalmente de uma espécie de liberdade financeira tornando a atividade menos onerosa, permitindo sua conservação e resguardando seu alcance.

Diante disso, afirma-se que as imunidades tributárias são exceções à regra de que gastos universais da coletividade e precisam ser financiados por todos os componentes que fazem parte dela.

Essa afirmação robustece o entendimento de que a aplicação dessas imunidades deve ser conferida cautelosamente para que se evite que a referida proteção se desdobre a pessoas distintas daquelas que o legislador constitucional quis resguardar.

Diante disso, é imprescindível que os embasamentos para a aplicação das imunidades tributárias estejam claros na constituição, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da isonomia tributária, haja vista as mesmas versarem da exceção à regra geral, conforme já demonstrado.

É importante destacar ainda, que o emprego das imunidades não deverá confrontar com os princípios basilares do direito fundamental, ressaltando inclusive os embasamentos e parâmetros utilizados na sua aplicação, explicando o tratamento diferenciado a qual foi assegurado ao beneficiado.

Cabe salientar que o presente trabalho não advoga pela extinção da imunidade religiosa no Brasil, até porque a mesma revela-se como medida efetiva para asseverar o livre exercício da religião coberto pela Constituição Federal.

A principal finalidade é realizar uma reflexão quanto a análise do alcance da imunidade tributária em paralelo à jurisprudência do Superior Tribunal Federal.

É sabido que a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto, visa a garantia e eficácia da normal essencial, qual seja, a liberdade da crença e do

livre exercício dos cultos religiosos, consubstanciado no artigo 5º, inciso VI da Constituição Federal de 88.

O aludido dispositivo constitucional acima mencionado delibera que as imunidades limitam as “atividades essenciais” da instituição religiosa, sendo este o alcance legal para sua aplicação.

Podemos citar como exemplo na abrangência das intenções essenciais das instituições religiosas o aprendizado do culto, o desenvolvimento de sacerdotes, ministros e a auxílio espiritual dos crédulos.

Assim, ao verificarmos que as atividades da entidade religiosa extrapolaram as demarcações apontados na Carta Magna, a imunidade deverá ser interrompida de imediato.

Segundo advertimos, as imunidades versam em exceção à regra do custeio das atividades estatais por todos que dela participam, sendo adequado alegar que as importâncias econômicas que deixam de ser recolhidas em consequência dela, são remanejados entre os demais contribuintes que, de certa forma, custearão os benefícios outorgados àquelas pessoas indicadas pelo legislador originário.

Neste sentido, o aludido parágrafo resta corroborado com nossos argumentos apresentados quanto a acepção de que esta imunidade deve ser conferida estritamente dentro dos limites da redação da Constituição Federal.

Refletindo a respeito da extensão quanto a interpretação da suprema corte, especialmente no que se refere às residências oficiais das autoridades religiosas, o posicionamento dos ministros tem sido por enquadrar as referidas residências no intuito da imunidade tributária, afastando a exigência de tributos de imóveis muito bem valorizados uma vez que os mesmos são utilizados pelos guias religiosos, ainda que com a finalidade exclusivamente para a morada.

A partir dessa afirmação, compete retornar ao primeiro ponto exposto a acerca dos embasamentos que orientam a permissão das imunidades, designadamente a capacidade contributiva. Segundo o autor Schoueri, a ausência de capacidade contributiva das instituições dispostas na Constituição seria o fundamental ensejo pelo qual sobre eles não incidiriam tributos.

Diante disso, faz-se importante indagar algumas questões: naqueles episódios onde as entidades religiosas exponham elevada capacidade contributiva, com edificação de templos religiosos suntuosos e casas em locais muito bem valorizados, não haverá mais a concessão da imunidade religiosa?

Aquelas entidades religiosas que manifestam riqueza ao extremo, estará amparada pelo dispositivo constitucional que garante a imunidade tributária as atividades essenciais da instituição? Qual a avaliação utilizada pelos jurados para definir o julgamento de atividade essencial?

Qual o procedimento a ser adotado pela autoridade fiscalizadora para interferir, impedindo os exageros e sem prejudicar o livre desenvolvimento das religiões, a qual é protegida pela Carta Magna, para garantir a assiduidade e conservação desta dentro do limite da razoabilidade?

A partir dessas indagações, entende-se que as casas destinadas à residência dos chefes religiosos, não estão absolutamente conexas à proliferação da fé, que conforme já foi visto é atividade fundamental das entidades religiosas, motivo pelo qual não devem usufruir da imunidade tributária concedida aos templos religiosos.

É válido aqui ressaltar que a discussão não gira em torno da legalidade do patrimônio das entidades religiosas, mas sim o não pagamento dos impostos atinente aos imóveis que não se enquadram na definição de essencialidade determinada pelo texto constitucional como requisito indispensável para a obtenção do benefício da imunidade tributária.

Muitos Tribunais Superiores já apresentaram proposições sob a ótica da razoabilidade no tocante a concessão da imunidade tributária para a moradia dos chefes religiosos.

Afim de ilustrar o aludido parágrafo, é mister demonstrar o julgado do Tribunal Superior do Rio de Janeiro, veremos a seguir um fragmento do inteiro teor do mencionado julgado:

“Quanto à moradia de membros de organização religiosa (pastor, pároco etc.), há de ser entendida como uma extensão do templo, desde que a única atividade laborativa que exerçam seja o sacerdócio na entidade de que são integrantes, ou seja, devem exercer exclusivamente o sacerdócio, circunstância que não restou comprovada na espécie, como competia à parte autora, nos termos do art. 333, I, do CPC. ”

(...)

De outro ângulo, o grau de sofisticação da residência e a qualidade dos equipamentos urbanos existentes na localidade em que está situada devem ser levados em consideração, adotando-se avaliação criteriosa, sob pena de desvirtuamento da finalidade da norma constitucional. In casu, cuida-se de prédio localizado em região nobre da cidade (bairro da Barra da Tijuca) com área edificada de 1.868m² em um terreno de 1.558,80m², que, à toda evidência, não se enquadra no conceito de extensão do templo. ”

Merecem destaque também as decisões que tem por objeto a comprovação de que os imóveis residenciais imunes são essenciais para as atividades essenciais da instituição religiosa.

Alguns acórdãos recentes do STF vêm entendendo que não há possibilidade de se analisar provas em sede de Recurso Extraordinário, motivo pelo qual vem mantendo decisões desfavoráveis às instituições religiosas.

O Supremo tem jurisprudência consolidada no sentido de que a imunidade tributária concedida aos templos não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas, conforme podemos depreender, dentre outros, da leitura dos RE's 325.822, Rel. para acórdão ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 18.12.2002, e RE 694.453- AgR, Rel. ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 12/8/2013.

Recentemente, decidiu a suprema corte que o imóvel destinado a moradia e a escritório de ministro religioso não afasta a imunidade tributária dos templos:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS. IMÓVEIS. TEMPLO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. 1. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c, § 4º da Constituição Federal. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(***)

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE RELIGIOSA. IPTU. IMÓVEL DESTINADO À MORADIA DE MINISTRO RELIGIOSO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

O STF também já decidiu:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido

(RE 325822, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246)

O autor Leandro Paulsen (2014. P 82) esclarece que a imunidade tributária abarca, inclusive, produtos religiosos. Assim ilustra o doutrinador: “As quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade”.

Com relação aos cemitérios pertencentes à instituição religiosa também se favorece dessa imunidade. Assim o STF também deliberou.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator (a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340)

Por outro lado, se o ente religioso desviar da finalidade religiosa, o ônus para provar e, conseqüentemente, afastar a imunidade é do ente federativo que cobra o tributo. Nesse sentido temos:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLO DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E INCURSÃO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. INCIDÊNCIA. 1. A imunidade do IPTU deferida aos templos de qualquer culto, quando controversa a comprovação da finalidade do imóvel, não enseja o cabimento de recurso extraordinário, por demandar a análise da legislação infraconstitucional, bem como, a incursão no acervo fático-probatório dos autos. Precedentes: AI 595.479-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, DJe 6/8/2010, e AI 651.138-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 17/8/2007. 2. O recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional. 3. A violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional torna inadmissível o recurso extraordinário. 4. In casu, o acórdão recorrido assentou: “Direito Tributário. Imunidade de templos religiosos (art. 150, VI, b

da Constituição Federal). Agravo interno contra decisão que reconheceu a imunidade do imóvel da demandante. Irregularidade da representação que pode ser sanada a qualquer tempo, ratificando-se os atos anteriormente praticados, segundo jurisprudência pacífica do STJ e TJRJ. Imunidade tributária que deve ser reconhecida. De acordo com a jurisprudência mais recente do STF e STJ, milita presunção relativa de que os imóveis da entidade religiosa seriam destinados às finalidades essenciais da instituição (art. 150, § 4º da Constituição), sendo ônus do ente federativo provar eventual desvio de finalidade. Recurso desprovido. ” 5. Agravo regimental DESPROVIDO. (ARE 841212 AgR, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 05-12-2014 PUBLIC 09-12-2014)

Com relação aos serviços de comunicação de rádio e televisão, estas não estão protegidas pela imunidade tributária, haja vista, tais atividades serem distintas daquelas essenciais dispostas no texto constitucional.

Desta feita, quando as entidades religiosas adquirem emissoras seja de rádio ou de televisão, estas serão usadas para fins mercantis, ficando assim fora da órbita da imunidade, estando sujeitas a tributação.

De maneira equivalente a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região ao deliberar sobre a imunidade tributária, denegou de forma unânime a proteção imunizatória da exploração de rádio e TV mesmo que tenha intento religioso:

*APELAÇÃO CÍVEL Nº 0005670-97.2005.4.03.6119/SP
2005.61.19.005670-7/SP*

RELATORA: Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA

APELANTE: FUNDAÇÃO JOÃO PAULO II

ADVOGADO: MARCOS PEREIRA OSAKI e outro

APELADO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: FERNANDO NETTO BOITEUX E ELYADIR FERREIRA BORGES

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, c, DA CF. ENTIDADE DE CARÁTER FILANTRÓPICO. SERVIÇOS DE RADIODIFUSÃO. PROGRAMAS EDUCATIVOS E CULTURAIS. CONOTAÇÃO RELIGIOSA. ATIVIDADES QUE NÃO CONFEREM À ENTIDADE O CARÁTER EDUCACIONAL OU ASSISTENCIAL.

1. A imunidade discutida é do tipo subjetivo e encontra previsão na Constituição Federal, em seu art. 150, VI, c e § 4º, relativamente aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, vinculados às finalidades essenciais das entidades indicadas, competindo à lei a fixação dos requisitos necessários para gozo do referido benefício fiscal.

2. No caso vertente, a impetrante se qualifica como entidade jurídica de direito privado, filantrópica, sem fins lucrativos, que presta serviços de radiodifusão em quaisquer de suas modalidades, em caráter educativo. Pretende, assim, sob a alegação de se enquadrar como entidade assistencial imune, não ser compelida ao recolhimento dos tributos devidos, quando do desembargo de equipamento destinado à implementação de suas emissoras de televisão.

3. Denota-se que, essencialmente, as atividades desempenhadas pela impetrante baseiam-se na produção e execução de programas educativos e culturais, através de emissoras de rádio e de televisão e de outros meios de comunicação, além de apresentarem nítida conotação religiosa, com a divulgação da doutrina católica e proposta evangelizadora.

4. É bem de se ver que os serviços prestados pela impetrante não se traduzem em atividades típicas do Estado, de relevante interesse público, de sorte que não lhe outorgam a condição de entidade de educação ou de assistência social, tal como previsto na norma imunizante.

5. No caso, não consta dos autos elementos que evidenciem o caráter assistencial da entidade, em especial no que concerne à programação veiculada pela impetrante, através de seus meios de comunicação, para os quais pretende direcionar os equipamentos importados, sem sujeitar-se ao recolhimento dos tributos. Assim, não há como enquadrar a impetrante como entidade de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, para fins de gozo da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da CF.

6. *Apelação improvida.*

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 07 de outubro de 2010.

Consuelo Yoshida

Desembargadora Federal

D. E. Publicado, em 19/10/2010

Na hipótese em que a entidade religiosa tem imóveis e é a locatária em relação a estes bens no contrato de aluguel originando, portanto, lucro, teriam esses imóveis locados a imunidade de impostos?

Essa é um assunto controverso. O Superior Tribunal Federal explicou que, havendo o liame com a atividade final e esta seja preservado, ou seja, caso o que for angariado possuam a finalidade de fornecer a conservação da entidade religiosa, a imunidade estenderá aos imóveis alugados, vejamos:

RE 325.822 / SP - SÃO PAULO

RERCURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO

Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com

as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

Nota-se que os benefícios da imunidade patrimonial estão conectados as intenções efetivas da entidade religiosa, ou seja, tudo que diretamente ou indiretamente esteja voltado ao templo religioso, será compreendido pela imunidade tributária, conforme indica Eduardo Sabbag:

Não deve haver incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertenças do templo [...] não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesástico.

No tocante a imunidade do estacionamento, deve ser levado em consideração o quantum está vinculado a já dita atividade essencial da instituição e se há ou não a objetividade do lucro, como ensina Eduardo Sabbag "Se os imóveis são utilizados como estacionamento, com o intuito de auferir recursos para serem utilizados no objeto social dessas entidades. Nesse caso, não remanesce dúvida de que deve subsistir a imunidade."

Quanto ao ICMS, há uma polêmica no que se refere ao pagamento da conta de água e de luz. Pela interpretação literal da Constituição, tais impostos devem ser deduzidos da conta.

O STF, todavia, na Adin nº 3421/PR, considerou isso um benefício fiscal, sendo os Estados federados responsáveis por concedê-lo ou não. Veja-se:

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO - "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás. (ST, Pleno, ADIn nº 3.421, rel. Min. Marco Aurélio, j. 05.05.2010, DJe 28.05.2010)

Em se tratando de imunidade sobre impostos indiretos de forma genérica, tem-se a elucidativa explanação de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

"Pela ótica atual do Supremo Tribunal Federal, quando as instituições religiosas importam um bem do exterior, imagens de santos, utensílios

utilizados nas liturgias e celebrações, etc., elas, por serem contribuintes de direito, estão imunes ao imposto sobre importação, ao imposto sobre produtos industrializados e ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Quando adquirem bens no mercado interno, não estariam imunes, pois não são as instituições religiosas, no caso, contribuintes de direito, embora sejam contribuintes de fato."

Há também a questão dos serviços realizados em local diverso do templo. Isso se aplica a religiões que têm o costume de realizar casamentos, batizados e outras cerimônias mediante prestação pecuniária do contratante, podendo fazê-lo em local diverso do templo.

Por exemplo, quando os noivos, que irão realizar a cerimônia de casamento religioso, seja ele com ou sem efeitos civis, contratam o ministro clérigo, e este se desloca até o local para conduzir a solenidade de acordo com o determinado rito religioso.

Pela mesma lógica que confunde a imunidade tributária em relação aos serviços religiosos no templo, é razoável entender-se que tal situação também é objeto da proteção constitucional, pois o ato é intrínseco à religião, que por si só vai além de um espaço físico.

Sobre questões não relacionadas diretamente à atividade fim, ou ainda sobre questões parcialmente relacionadas à atividade fim, como por exemplo a venda de artigos religiosos, há a brilhante elucidação de Bruno Eduardo Pereira de Souza: "Na doutrina pátria existem duas correntes dominantes que buscam uma melhor interpretação acerca da relação das atividades dos templos de qualquer culto com suas finalidades essenciais. "

A primeira teoria, chamada limitativa, exige-se que os bens, as rendas e os serviços em questão, tenham procedência nas atividades fundamentais das entidades religiosas que se designem à sua conservação.

Tal corrente apreende que é pouco relevante, para os fins de definição da imunidade das entidades religiosas, o destino dos recursos auferidos, implicando, somente a sua origem. Tal opinião é acompanhado por uma pouca parcela da doutrina e da jurisprudência.

Assim sendo, exemplificando tal teoria, não caberia a incidência da imunidade na receita auferida com a venda de produtos diversos, desvinculados do ato religioso,

bem como sobre os valores recebidos a título de aluguel de imóveis ou móveis, de estacionamento de veículos, dentre outros exemplos.

A segunda corrente dispõe que o texto constitucional disposta no art. 150, §4º, da CF/88 é a ampliação da palavra "patrimônio, serviços e rendas relacionadas com as atividades essenciais", pois desde que as receitas sejam aplicadas na consecução dos ideais dos templos religiosos, devem elas receber a concordância da norma imunizante, desde que contraídas licitamente."

O STF tende a ter uma postura abrangente quanto à interpretação do art. 150, §4º, da CF., porém, especificamente sobre a venda de produtos religiosos, temos um exemplo, no contexto paulista, da aplicação prática da imunidade, por meio da Consulta nº 1640/2013-Sefaz, cujo resumo vem a ser:

"A imunidade instituída pela Constituição Federal de 1988 (artigo 150, inciso VI, "b") proíbe a incidência de impostos que repercutam diretamente sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos templos religiosos, dentre os quais, em regra, não se insere o ICMS (imposto de repercussão indireta), que incide sobre as aquisições ou as vendas de mercadorias realizadas pelos templos. II. Todavia, entende-se como albergada pela imunidade do templo a operação de repasse (ou venda), aos fiéis e às igrejas de mesma doutrina, de produtos religiosos, quando: (i) seja efetuada diretamente pelo templo (igreja); (ii) seja efetuada graciosamente ou, na hipótese de venda, que o valor cobrado seja igual (ou inferior) ao "preço de custo" ou ao "custo de reposição" (preço de aquisição atualizado) do produto; e (iii) os produtos em questão sejam essenciais à prática do próprio culto e devam ser utilizados dentro das edificações do templo (estabelecimento físico)."

Uma indagação pertinente, nesse contexto, é sobre as lojas, que não são locais de culto, e que comercializam artigos religiosos diversos, normalmente possuindo em suas prateleiras ídolos e acessórios típicos de diversas religiões, ou de apenas uma religião.

Do ponto de vista tributário, o comércio de tais peças está sujeito aos impostos normalmente, pois não se trata de culto nem mesmo de atividade relacionada ao sustento de alguma instituição religiosa.

Cabe ressaltar que, diferentemente de uma instituição religiosa, esse tipo de comércio não é uma associação sem fins lucrativos. Normalmente, é uma sociedade limitada como qualquer outra, e, portanto, não está amparada pela proteção constitucional aplicável aos templos.

Quanto à maçonaria, trata-se de outra questão controvertida. As entidades maçônicas, com base em seus pressupostos doutrinários internos, entendem que a imunidade constitucional é aplicável a elas.

O STF, todavia, decidiu, por maioria de votos, que as lojas maçônicas não estão incluídas no conceito de templos de qualquer culto para fins da imunidade prevista no art. 150, VI, b, por não se professar, especificamente, religião alguma ali.

O STF proferiu o seguinte parecer sobre o tema:

Processo: RE 562351 RS
Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI
Julgamento: 04/09/2012
Órgão Julgador: Primeira Turma
Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012
PUBLIC 14-12-2012
Parte (s): GRANDE ORIENTE DO RIO GRANDE DO SUL
SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO E OUTRO (A/S)
MILTON DOS SANTOS MARTINS
MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE
FERNANDO VICENZI
Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO "TEMPLOS DE QUALQUER CULTO". MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.
Decisão: Após o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, Relator-Presidente, e dos votos dos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e da Ministra Cármen Lúcia, que conheciam, em parte, do recurso extraordinário, mas lhe negavam provimento, pediu vista do processo o Ministro Março Aurélio. 1ª Turma, 13.04.2010. Decisão: Por unanimidade, a Turma conheceu, em parte, do recurso extraordinário e, por maioria de votos, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Março Aurélio, que o provia. Não participaram, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux e a Senhora Ministra Rosa Weber. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 4.9.2012.

O Supremo Tribunal Federal não reconhece a Maçonaria como religião, isso por que a mesma não “abre as suas portas” todos os habitantes da cidade e por esse motivo não poderá ser protegido pela imunidade tributária.

O STF alega ainda que a Maçonaria não tem condão religioso, isso porque a mesma não contempla as características convencionais de uma religião.

CONCLUSÃO

A presente monografia tem como tema a Imunidade Tributária, dispondo sobre a necessidade de rever a abrangência desta imunidade aos templos de qualquer culto, também chamada de imunidade religiosa.

Antigamente, a imunidade tributária era um privilégio para poucos e protegia somente a religião oficial da época, mais ainda assim, consentia a existência de outras religiões.

Após a Revolução Francesa, tais privilégios foram abolidos, passando por inúmeras e diferentes transformações, até chegar nos dias atuais.

Conforme fora demonstrado no presente trabalho, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, é uma limitação constitucional do poder de tributar.

As referidas circunscrições são limites impostas pela própria Constituição Federal no que se refere ao poder de tributar dos entes políticos, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não havendo condições, ressalvas, pré-requisitos ou serem revogadas por lei infraconstitucional.

De acordo com o que foi apresentado, havendo um templo religioso, não haverá a incidência de impostos, caso contrário estaria violando um dos direitos fundamentais elencados na Constituição Federal de 88, qual seja, o direito individual da liberdade de crença e das práticas de cultos religiosos.

Nesse diapasão, a edificação da imunidade tributária através da Constituição Federal é positiva, entretanto há algumas controvérsias e esse tema poderá ser ainda fruto de muita discussão.

Ocorre que os cidadãos estão percebendo que é possível se reunir em adoração ao seu “deus”, realizando os cultos religiosos em diversos lugares, com o intuito de se beneficiar da imunidade tributária.

Nesse sentido, ressalta-se a existência de inúmeras denúncias do Ministério Público no âmbito tributário no tocante ao desvio de dinheiro das entidades religiosas, algo que é completamente adverso aos valores professados pelas mesmas, visto que os fundos teriam que ser revertidos em favor da organização religiosa e de seus membros.

O cenário político-econômico do nosso país transcorre por diversas e duras transformações, haja vista a grave crise financeira que tem feito com que o governo busque alternativas para obter ingressos financeiros através de inúmeros

instrumentos, como por exemplo a suspensão de benefícios fiscais, criação do programa de repatriação, limitação dos gastos públicos entre outros.

Ressalta-se que a imunidade tributária tem por finalidade a garantia da eficácia do preceito fundamental da liberdade de crença e dos cultos religiosos consubstanciado no artigo 5º, VI da Constituição Federal conforme vimos.

O aludido dispositivo delibera que as imunidades tributárias compreendem as “atividades essenciais” da entidade religiosa, sendo este o limite legal para sua aplicação.

No entanto, ao verificar que tais atividades referentes a instituição religiosa extrapolem os limites determinados pela Constituição Federal, a imunidade deve sobrestar de imediato.

Conforme advertimos no começo desta monografia, a imunidade tributária é uma exceção à regra da manutenção das atividades estatais por todos que dela participam.

Isso porque os valores que não foram recolhidos em decorrência desta imunidade, serão remanejados entre os demais contribuintes que acaba custeando os benefícios conferidos àquelas pessoas selecionadas pelo legislador originário, reforçando o entendimento que a imunidade deve ser conferida dentro dos limites do texto constitucional.

Diante desse contexto, é importante destacar que a imunidade tributária é direcionada aos templos de qualquer culto, assim como as atividades extensivas a instituição religiosa.

A concessão de canais televisivos para igrejas ou comunidades religiosas, da comercialização da produção audiovisual, da alienação de ou aquisição de bens e serviços, do uso de recursos e financiamentos públicos. Chama a atenção o caso das comunidades evangélicas pentecostais, que no Brasil e na América Latina possibilitaram a acumulação privada de capital por meio de suas organizações religiosas.

Isso porque o apelo espiritual e as práticas proselitistas dessas confissões religiosas tiveram um impacto maior entre os indivíduos de menor poder aquisitivo, moradores de periferia de grandes cidades, menos assistidos por programas assistenciais, cuja migração para essas organizações religiosas desestabilizou a maioria numérica de católicos.

A maior ligação entre o espírito empresarial e a organização religiosa propiciou a adoção de novas práticas, tais como estratégias de compra de emissoras de televisão e de rádio, a adesão de sistemas de franquia, uma ligação entre a política e as igrejas.

As novas crenças emergentes no Brasil estariam prosperando em uma fase de descrença quanto à possibilidade de ascensão individual e profissional. As novas igrejas pentecostais estariam ocupando o lugar do Estado na cobrança de impostos (dízimos e outras contribuições) e na oferta de serviços e redes de proteção social (Neri, 2011, p. 45-6).

Na medida em que tais organizações religiosas arrecadam mais, e melhor distribuem seus dividendos entre seus seguidores, através de práticas assistencialistas, acabam por ocupar um espaço que deveria ser público e laico. A mesma crítica, entretanto, deve também ser dirigida às doutrinas religiosas predominantes no cenário brasileiro.

A própria Igreja Católica, antes majoritária entre as confissões religiosas, tem renovado suas práticas e atividades a fim de recuperar o espaço perdido para outras doutrinas abrangentes. O que estamos defendendo é que o direito de liberdade religiosa não pode chegar ao ponto de abranger todos os aspectos do desenvolvimento dessas atividades.

A natureza comercial de tais atividades deve balizar uma atuação estatal, em termos normativos do direito comum, como qualquer outro sujeito de direitos, sem que tal intervenção seja atacada como violação do direito de liberdade de crença. Desse modo, se evitaria a utilização abusiva e simulada da figura da liberdade religiosa, bem como a discriminação contra indivíduos e entidades não religiosas.

Sabe-se que o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal vai no sentido contrário. É dizer, para esta corte, que a imunidade tributária deve abranger não somente os prédios destinados ao culto religioso, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa.

A doutrina tem-se manifestado no sentido de que as imunidades de templos de quaisquer cultos se restringem às atividades que estão direta e objetivamente relacionadas às finalidades das organizações religiosas (Carrazza, 2004, p. 689; Costa, 2006, p. 60; Paulsen, 2005, p. 303).

Ao Estado, portanto, não cabe estimular ou promover qualquer confissão ou prática religiosa, uma vez que é a razão pública o princípio norteador da normatividade e da atuação pública em um Estado Democrático de Direito.

O Estado brasileiro, ao alargar as hipóteses de imunidades tributárias para diferentes práticas comerciais realizadas por organizações religiosas, afasta-se da racionalidade pública e viola o princípio da igual liberdade e igual dignidade de seus cidadãos, uma vez que privilegia atividades comerciais de organizações religiosas em detrimento das mesmas atividades desenvolvidas por sujeitos não religiosos, provocando distorções no mercado e situações de concorrência desleal.

Do ponto de vista da justiça fiscal, quando o Estado não é suficientemente eficaz em sua política tributária, no sentido de que seus instrumentos (normativos e institucionais) fiscais não são eficazes na promoção e garantia da igual liberdade e igual dignidade de todos os seus cidadãos, então, há que (re) pensar a que (m) serve o direito de liberdade religiosa.

A manutenção das imunidades tributárias às organizações religiosas, no cenário brasileiro, não promove a efetividade do direito à liberdade religiosa. Ao contrário, se traduz em verdadeiro privilégio, em descompasso com a manutenção da esfera pública da liberdade e da igualdade.

Ante todo exposto, compreende-se que a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto, ou imunidades religiosas, carecem de uma atenção maior no que se refere a sua abrangência, haja vista, a atual situação financeira-econômica do país e visando o que Estado deixa de arrecadar caso cobrassem impostos sobre as outras atividades em que os templos religiosos possuem.

As imunidades concedidas às entidades religiosas sem a observância com rigorosidade do que dispõe a Constituição Federal, tendem nos levar a um efeito econômico perverso afrontando o princípio da isonomia tributária.

Nos parece evidente que o objetivo central do legislador de promover todas as instituições religiosas de forma igualitária, garantindo a manutenção e continuidade destas não está sendo observado pela corte constitucional quando, ao contrário, privilegia instituições com maior poder aquisitivo em detrimento das demais, concedendo “benefícios de forma desigual.

Diante destas anotações, entendemos ser o tema passível de necessária revisão do Supremo, no sentido de que se estabeleça parâmetros e critérios objetivos para a concessão das imunidades tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÀVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com Emenda Constitucional n.51, de 14.02.2006.** 2ª Ed. rev. E atual, Saraiva, 2006.

AMBO, Paloma Wolfeonson. **A imunidade tributária das instituições de assistência social: eficácia e aplicabilidade.** São Paulo. Jus Navegandi. Out. 2012. Disponível em: [HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3990](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3990). Acesso em 15 fev 2019

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 1999.
_____. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva. 1999.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional.** 7ª ed., São Paulo: Saraiva. 2003.

ASSIS, Joaquim Maria Machado de. **História Sem Data.** Rio de Janeiro: Saraiva, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11.ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETO, Aires Ferdinando. **Imunidades tributárias.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BARRETO, Aires, Imunidade tributária: **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 2. Ed – São Paulo: Dialética, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, 7ª ed., Forense, 2003.
_____. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2003. 141

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição.** São Paulo: Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1991.

BÍBLIA SAGRADA. **Novo Testamento.** Traduzida por ALMEIDA, João Ferreira. 1ª ed. São Paulo: Geográfica, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias.** Sugestões Literárias S.A., São Paulo, 2ª ed. 1980.

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

BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: FTD S.A, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RMS 22.192-9. 1ª Turma. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 19.12.96. Unânime. Lex; Jurisprudência do STF. Brasília. -----, Relator Ministro Ribeiro Costa, recurso desprovido, à unanimidade, julgado em julho de 1953, publicado no DJ 31.12.53, p.16099, e na Revista de Direito Administrativo, out-dez de 1957, vol.50 _____, RE nº 325.822-2/SP. Relator e. Ministro Ilmar Galvão, provido o recurso, por maioria de votos, julgado em 18.12.02, DJ 14-05-2004. Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. – 17º. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2005;

CAMPOS, Flávio. **Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 54, mar. 2000.

CARNIETTO, Alexsandro; SOUZA, André Luiz de et al. Igreja - **sociedade política: a importância, o poder e a manifestação do aspecto político e jurídico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n 42, jun. 2000. Disponível em: Acesso em: 10 mar 2019

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. – 12ª Edição Paulo: Malheiros, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário; fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. – 21. Ed. – SÃO Paulo: Athas, 2010. CHAUI, Marilena. Convite à Filosofia. 9ª ed. São Paulo: Ática, 1997.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**, 7 ed. Vol. 16. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9ª Edição. Ed. Forense. 2006.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

CANTO. Gilberto de Ulhôa e outros. **A imunidade Tributária das Entidades fechadas de Previdência Privada**. São Paulo. Resenha Tributária 1984.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993.** Revista de Direito Tributário. São Paulo. v. 62, out./dez.1992.

DICIONÁRIO ETIMOLÓGICO. Disponível em:
<https://www.dicionarioetimologico.com.br/imunidade/> Acesso em: 20 mar 2019.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira, org. – Porto Alegre: **Livraria do Advogado** Editora, 2010.

FACHIN, Luis Edson. **Limites e Possibilidades da Nova Teoria Geral do Direito Civil.** Revista Jurisprudência Brasileira, Curitiba, 1994. 143

FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária _ Conteúdo e Alcance.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 36, jan/fev 2001.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **"Introdução ao Estudo do Direito"** 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito.** 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

HARADA, Hiyoshi. **Princípios da Igualdade e da Irretroatividade.** São Paulo. Set.2007. Disponível em: Acesso em: 20.out.2012. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. Revista Dialética de Direito Tributário n.14, São Paulo, novembro/1996.

HARUMI, Débora. **Imunidade Tributária no Âmbito Nacional.** Disponível em:
<https://jus.com.br/artigos/35409/imunidade-tributaria-no-ambito-nacional> > Acesso em: 18 mar 2019.

HOBBS, Thomas. **Leviatã.** 4 ed. São Paulo: Martin Claret, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** São Paulo: Atlas, 2002.

IHERING, Rudolf Von, **A luta pelo direito.** São Paulo: Martin Claret, 2006.

[LEAL, Marcelo. Isenção: Natureza Jurídica e Requisitos para sua Concessão.](https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111758307/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao) < Disponível em: <https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111758307/isencao-natureza-juridica-e-requisitos-para-sua-concessao> > Acesso em: 12 fev 2019

LEMOS, Pedro. **A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos.** Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: Acesso em: 17 jul. 2007.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado.** 8 ed. São Paulo: Método, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord) **Imunidade Tributárias: pesquisas tributárias**. Nova Série nº 4. São Paulo. Editora: Revistas dos Tribunais. Vários Autores.

[MOURA, Douglas Duarte. O poder de tributação e suas limitações constitucionais.](https://douglasduartemoura.jusbrasil.com.br/artigos/189445593/o-poder-de-tributacao-e-suas-limitacoes-constitucionais) < Disponível em: <https://douglasduartemoura.jusbrasil.com.br/artigos/189445593/o-poder-de-tributacao-e-suas-limitacoes-constitucionais> > Acesso em 27 mar 2019.

PEREIRA, Rodrigo Paixão. **O artigo 195, §7º da Constituição Federal e a imunidade tributária conferida as entidades beneficentes de assistência social**. Âmbito Jurídico. 31. Dez. 2007. São Paulo. 2007. Disponível em: Acesso em: 20 janeiro 2019. 144

PERES, João Bosco. **Competência tributária negativa. Imunidades tributárias**. Jusnavegandi. Disponível em: [HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478) Acesso em 09 março 2019.

PORTAL EDUCAÇÃO. **Poder de Tributar**. < Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/direito/poder-de-tributar/16411> > Acesso em 25 fev 2019

PORTAL EDUCAÇÃO. **Isenção Tributária. Teoria e Prática**. < Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/contabilidade/isencao-tributaria-teoria-e-pratica/57262> > Acesso em: 13 jan 2019

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos de direito tributário**. – 7ª Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito tributário** – 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Jefferson Laborda da, **Limitações ao poder de tributar: aspectos diferenciais entre os institutos da isenção, imunidade, remissão e anistia**. Disponível em: [HTTP://www.classecontabil.com.br/servlet art.php?id=171&query](http://www.classecontabil.com.br/servlet%20art.php?id=171&query). Acesso em 12 fev 2019

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. – 3ª Ed. Florianópolis: Ed. Momento Atual, 2006

TENÓRIO, Igor e Maia, José Motta. **Dicionário de direito tributário**. 3ª edição. Brasília: Editora Consulex. 1999.

VICTÓRIO, Hugo Cabral. **Isenções Tributárias e Regra-matriz de Incidência Tributária**. < Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n link=revista artigos leitura&artigo id=15070](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=15070) > Acesso em: 10 fev 2019.