



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

EM DIREITO TRIBUTÁRIO

GABRIELA CARDOSO NASCIMENTO SPINOLA ARGOLLO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO**

Salvador
2019

GABRIELA CARDOSO NASCIMENTO SPINOLA ARGOLLO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador
2019

GABRIELA CARDOSO NASCIMENTO SPINOLA ARGOLLO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2019

Dedico este trabalho a todos aqueles que contribuíram de alguma forma para a conclusão dessa especialização, especialmente a miha mãe e ao meu namorado pela paciência e compreensão nesse período.

AGRADECIMENTOS

Ao professor e coordenador do curso de pós graduação em Direito Tributário, Eduardo Sabbag, pois através de seu dedicado ensinamento sobre a matéria, surgiu uma paixão e uma vontade de aprender mais sobre o ordenamento jurídico tributário.

À minha mãe e ao meu namorado Rodrigo, que sempre presentes ao meu lado foram compreensivos e me deram auxílio para atravessar essa jornada.

Aos mestres professores da pós-graduação realizada na Faculdade Baiana de Direito e Gestão que em brilhantes aulas mostraram seus conhecimentos e experiências sobre o Direito Tributário.

Enfim, agradeço a todos aqueles que de alguma maneira colaboraram para a conclusão desse trabalho.

“Pouco conhecimento faz com que as pessoas se sintam orgulhosas. Muito conhecimento, que se sintam humildes. É assim que as espigas sem grãos erguem desdenhosamente a cabeça para o céu, enquanto que as cheias as baixam para a terra, sua mãe.” (Leonardo da Vinci)

RESUMO

Desde que o Brasil se tornou uma república em 1891, o catolicismo deixou de ser a religião oficial do país, prevalecendo a laicidade e o respeito a liberdade religiosa. O presente trabalho visa o estudo das imunidades tributárias aos templos de qualquer culto, fazendo para isso uma revisão literária sobre o tema, a fim de se discutir a respeito das polêmicas em torno do assunto e a possibilidade da supressão da norma. Foi utilizado o método indutivo de cunho qualitativo e quantitativo, buscando informações em livros de autores renomados na área, artigos sobre o assunto, além de consultas a dados coletados em institutos de pesquisa. Foi analisada as espécies tributárias, os tipos de imunidade existentes na constituição, com maior atenção dada ao tema do trabalho, imunidade aos templos de qualquer culto, sua relação com tributos indiretos, cemitério e lojas maçônicas. Foi indentificado através de dados estatísticos a proliferação acelerada das igrejas, se fazendo necessária uma melhor fiscalização da aplicação da exoneração tributária, concluindo que a extinção da norma não é solução, levando em consideração que a liberdade ao culto é direito fundamental protegido pela Constituição Federal do Brasil.

Palavras chaves: Estado laico; Constituição; Templos; Religião; Imunidade; Finalidade essencial;

LISTA DE ABREVIATURA

CF/88 – Constituição Federal de 1988

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

CTN – Código Tributário Nacional

ART. – Artigo

EC – Emenda Constitucional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DO TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	13
2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO	13
2.2 ELEMENTOS DO GÊNERO TRIBUTO.....	14
2.3 NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO	16
2.4 CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	19
2.4.1 TAXAS	20
2.4.2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	22
2.4.3 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	23
2.4.4 IMPOSTO	24
2.4.5 CONTRIBUIÇÕES.....	30
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	39
3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: CONCEITO.....	39
3.2 PRINCÍPIOS COMO LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	40
3.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	41
3.2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA.....	42
3.2.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	44
3.2.4 PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	45
3.3 IMUNIDADES.....	46
3.3.1 CONCEITO DE IMUNIDADE.....	47
3.3.2 IMUNIDADE X ISENÇÃO X NÃO INCIDÊNCIA	48
3.3.3 TIPOS DE IMUNIDADE	49
4 O ESTADO LAICO E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	50
4.1 CONCEITO DE ESTADO LAICO.....	51

4.2 LAICISMO X LAICIDADE X SECULARISMO	52
4.3 LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL	53
4.4 CONCEITO DE CULTO E TEMPLO	54
4.5 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	55
5 TEMAS RELEVANTES.....	58
5.1 TRIBUTOS INDIRETOS.....	58
5.2 CEMITÉRIO	60
5.3 LOJAS MAÇÔNICAS	61
6 POSIÇÃO DO STF E ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O TEMA.....	62
6.1 POSIÇÃO DO STF RE 325.822.....	62
6.2 ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O TEMA	63
7 CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS.....	71

1. INTRODUÇÃO

A imunidade dos templos de qualquer culto é uma proteção constitucional, que visa exonerar a cobrança de tributos vinculados das igrejas, se valendo do princípio da laicidade, considerando que o Brasil é um Estado Laico, portando possui liberdade de religião.

Trata-se de uma hipótese especial de não incidência tributária, prevista no artigo 150, VI, "b", CF. Compreendem, como mostra o parágrafo 4º do mesmo artigo, o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais da entidade, critério que se mostra necessário para a obtenção do benefício.

O problema que motivou o estudo sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, se refere às polêmicas que o tema trás em torno do benefício dado às entidades. A extinção da norma é uma hipótese a ser considerada?

Em respeito à liberdade de religião e ao fato de as igrejas serem, a priori, entidades sem fins lucrativos, a supressão da imunidade dos templos de qualquer culto não é uma opção a ser considerada, no entanto deve passar por modificação, uma vez que se tornou uma porta aberta para fraudes e enriquecimento ilícito das entidades religiosas.

O objetivo do presente trabalho é fazer uma revisão literária sobre o tema, abordando seu contexto histórico e seus principais aspectos, com a finalidade de obter maior conhecimento sobre o assunto, criando assim uma base crítica da norma, avaliando a indispensabilidade da imunidade tributária no campo religioso.

A primeira Constituição brasileira foi elaborada em 1824, denominada oficialmente de Constituição Política do Império do Brasil. O Estado brasileiro nessa época era confessional, ou seja, ligado à igreja, tendo como religião oficial o catolicismo, porém existia a liberdade de religião, limitada à espaços privados e sem ameaça de perseguição, fato que durou mais de sessenta anos, quando em 1891 foi criada a primeira constituição republicana no país, passando de Estado

confessional para Estado laico, separado da igreja. O tratamento exaustivo e específico à imunidade tributária dos templos de qualquer culto se dá na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, VI, “b”.

Nos tempos atuais se percebe um acelerado crescimento das igrejas no país, dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) mostram que até 30 de setembro de 2012, as igrejas representavam um total de 106.157 (cento e seis mil, cento e cinquenta e sete), cerca de 0,82% dos empreendimentos em atividade no Brasil. Número que vem aumentando com o passar dos anos, em razão da facilidade de abertura deste tipo de entidade.

O crescimento das organizações religiosas traz preocupação no que diz respeito a falta de arrecadação de tributos vinculados em função de imunidade constitucional dada às igrejas, e sua associação com o enriquecimento ilícito, operações de atividades ilegais, abertura de igrejas fantasmas, entre outros problemas. Dessa forma não se pode refutar a importância de uma revisão da norma, a fim de diminuir os impactos negativos no orçamento do Estado.

O Método utilizado para a pesquisa foi o indutivo, utilizando abordagem qualitativa e quantitativa. Os dados foram extraídos de materiais bibliográficos, de jurisprudências, de pesquisas institucionais e da legislação constituinte e tributária.

2. DO TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

O presente capítulo irá abordar os principais aspectos do sistema jurídico tributário, começando com a definição do direito tributário, passando pelas características dos elementos do tributo e por fim sua natureza jurídica e como se dá a classificação das espécies tributárias.

2.1. DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO

Podemos entender Direito, como uma ciência social que estuda as normas obrigatórias a fim de controlar as relações dos indivíduos em sociedade.

“O Estado normatiza os poderes e deveres entre as relações humanas, através de um sistema de disciplina social” (RAÓ, Vicente, 1991, p.31).

Direito Tributário, também chamado de Direito Fiscal, é um ramo do Direito Financeiro e do Direito Público, formado por um conjunto de leis e diretrizes básicas para a manutenção do Estado.

O Estado precisa de recursos para atender as necessidades da sociedade e para a sua própria existência econômica, tais recursos são provenientes em sua maioria pela arrecadação de tributos, considerada como principal fonte das receitas públicas.

O Direito Tributário surge então para regulamentar e fiscalizar a relação entre a administração estatal, o contribuinte e o fato jurídico do tributo. O objeto é a obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar (levar dinheiro aos cofres públicos) ou uma obrigação de fazer ou não fazer (emitir notas fiscais...).

Segundo as palavras de Paulo de Barros Carvalho (2000, p.15),

O Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Faz-se necessário controlar a ação do poder público com o intuito de combater possíveis abusos cometidos pelo fisco, e assim proteger os direitos do contribuinte, através dos princípios e normas estabelecidos e regulamentados, de forma genérica, pela Constituição Federal de 1988, entre os artigos 145 a 169, em seu título VI, denominado “Da Tributação e do Orçamento” e de forma mais abrangente pela Lei Complementar 5.172/1966, Código Tributário Nacional.

2.2. ELEMENTOS DO GENÊRO TRIBUTO

O conceito de tributo encontra-se explicitado no Art.3º do Código Tributário Nacional, que diz:

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.

Destrinchando todo o conceito de tributo, tem-se a seguinte análise:

- Tributo é toda prestação pecuniária compulsória.

Pecúnia significa riqueza em sua origem latina, nada mais é que dinheiro, moeda. Nesse sentido, tributo é a entrega de dinheiro aos cofres públicos por parte do contribuinte e seu pagamento é compulsório, ou seja, obrigatório por força de lei.

- Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

O pagamento do tributo deverá ser realizado em moeda corrente ou por ventura cujo valor nela se possa exprimir, ou seja, o legislador informa no artigo 162 do Código Tributário Nacional outras formas de quitação do tributo:

Art.162. O pagamento é efetuado:

I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvo o disposto no artigo 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Além das opções de pagamento destacadas pelo legislador, existe a modalidade denominada como “dação em pagamento”, que constitui a entrega de bens, avaliados por seu valor em moeda, ao fisco liquidando assim a obrigação tributária.

- Que não constitua sanção de ato ilícito.

A obrigação tributária incide em virtude de uma obtenção de riqueza, independente da origem do recurso e de suas características jurídicas. A ocorrência do fato gerador que dará início a tributação, pouco importando se ele se deveu a um ato ilícito anterior, nesse sentido predomina o sentido do princípio *non olet* (o dinheiro não tem cheiro).

Artigo 118, Código Tributário Nacional:

Art.118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraído-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Nota-se que o legislador afasta da definição de fato gerador a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes. O ato ilegal ou ilícito não é motivo de exigência do tributo e, sim a produção de seus efeitos econômicos. A obrigação tributária nasce quando o fato gerador ocorre, não importa como. A sanção legal será uma pena e não um tributo.

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

...o pagamento de tributo não é uma sanção (art.4º do CTN – “que constitui sanção por ato ilícito”), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucros percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita. (STJ:HC 7.444/RS, 5ª Turma, Re. Min. Edson Vidigal, D.J de 03.08.1998).

- Instituída em lei.

Aqui encontra-se o Princípio da Legalidade, é necessária uma lei para que se exija o tributo. No direito nacional, este princípio estabelece que não há crime, tampouco pena, sem prévia definição legal ou através da frase latina: “*Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali*”. Traduzido para o direito tributário, não há instituição ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça.

O Princípio da Legalidade terá seu conceito abordado de forma mais abrangente no Capítulo 3.

- Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O tributo é cobrado através de lançamento, onde é verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo e o valor devido. O lançamento e os posteriores atos de cobrança são atividades privativas da administração pública e vinculada, ou seja, o administrador deve seguir o que está previsto e autorizado por lei, independentemente de sua vontade.

2.3. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

A natureza jurídica do tributo está especificada no artigo 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Sobre o artigo 4º, CTN, Vitorio Cassone explica:

Nem sempre a lei que institui a exação tributária nomeia-a corretamente, quando se sabe que, do ponto de vista jurídico, vale o que a exação efetivamente é, na sua essência, tal como dispõe o art. 4º do CTN. Exemplo: o FINSOCIAL, na vigência da CF/67-69, apesar de receber o nome de “Contribuição Social”, foi qualificado pelo STF como imposto inominado e como adicional do IR (RE 103.778-DF, DU 13-12-1985, p.23210). Contrariamente ao que afirma o inciso II do art. 4º, a destinação legal do produto da arrecadação do tributo pode determinar natureza jurídica diversa da nomeada pela lei (há contribuições sociais que se destinam à Seguridade Social) (Cassone, 2014, p.45).

A identificação do fato gerador é a razão determinante para se identificar a natureza do tributo, é a partir de seu reconhecimento que nasce a obrigação tributária, causando assim um vínculo entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor), chamada de relação jurídica, objetivando a arrecadação do tributo.

Cabe aqui definir como situação necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador, a hipótese de incidência. Outros artigos do CTN tratam a respeito do fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O artigo 114 traduz que o fato gerador deve conter todos os seus elementos, caracterizando o tipo tributário fechado (tipicidade cerrada), caso contrário não se caracterizará o fato gerador tributário.

O artigo 115 diz respeito ao cumprimento da obrigação acessória, abstendo o pagamento do tributo, ou seja, a obrigação principal.

O artigo 116 evidencia duas regras, a situação de fato (I), onde o fato gerador ocorrido não seja capaz de produzir efeitos econômicos, não sendo definido em outro ramo do direito e, a situação jurídica (II), onde já previsão do fato gerador em outro ramo do direito.

O artigo 117 (I) evidencia o fato gerador ao implemento da condição, tornando antes desta, os efeitos tributários suspensivos, já no artigo 117 (II) a condição passa a ser irrelevante para os efeitos tributários, ocorrendo o fato gerado desde o momento da celebração do negócio.

Ives Gandra da Silva Martins citado por Vittorio Cassone (2014, p.139), entende que:

O art. 116 é uma reprodução sofisticada do art. 114, que em última análise poderia ser assim definido: o que a lei ordinária definir em conformidade com a lei complementar sem violar a Constituição é a imposição tributária (*apud Celso Bastos. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2/153*). (Grifo do autor).

O artigo 118 “autoriza” a tributação independente do ato do contribuinte que enseja a ocorrência do fato gerador seja esse ato lícito ou ilícito. O que importa aqui é o elemento objetivo da natureza jurídica da situação, ou seja, sua validade jurídica (*pecunia non olet*).

2.4. CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Observando os dispositivos transcritos abaixo, percebe-se que a legislação tributária brasileira passa o entendimento inequívoco de que a tributação no ordenamento jurídico adota uma divisão triconômica, com base na teoria tripartida, sendo portando classificada entre impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Art. 145, CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º, CTN:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No entanto, para a doutrina e para jurisprudência fica estabelecida a teoria pentapartida ou quinquipartida, abrangendo os impostos, taxas, o empréstimo compulsório, e as contribuições que podem ser classificadas em: parafiscais; de melhoria; sociais; de seguridade social; outras de seguridade social; sociais gerais; especiais; de intervenção do domínio econômico e corporativas.

Segue abaixo precedente do STF, onde o ministro Carlos Velloso, na RE 138.284/CE, citado por Luís Eduardo Schoueri, conclui que as espécies tributárias são baseadas na teoria pentapartida:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, arts. 145, III); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (CF, art. 145, III), c. 2 parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 149) e c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148) (SCHOUERI, 2017)

2.4.1. TAXAS

Conceito de taxas dado pelo artigo 145, II, da Constituição Federal:

Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

(...)

A taxa é cobrada mediante uma atividade do Estado, podendo ser caracterizada como exercício do poder de polícia ou prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. É um tributo cobrado em razão de uma contraprestação paga pelo contribuinte ao Estado em virtude de sua atuação perante o mesmo (vinculação direta e imediata).

Não pode toda a coletividade arcar com o gasto do estado em virtude de um único indivíduo, neste caso contribuinte.

Definição de taxa dada pelo Código Tributário Nacional:

Art.77. As taxas cobradas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculas em função do capital da empresas.

Pode-se destacar no conceito de taxa duas classificações:

- ✓ Taxa de poder de polícia

Como se pode compreender, a partir do artigo 78, CTN, citado abaixo, o exercício regular do poder de polícia tem como fundamento a supremacia do interesse público sobre o privado. Ao exercer o poder de polícia, o estado está

fiscalizando as atividades econômicas exercidas pelos seus administrados e zelando pela sociedade no que se refere à segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina da produção e do mercado.

Conceito de poder de polícia dado pelo Código Tributário Nacional:

Art.78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública, que limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina de produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites de lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio do poder.

✓ Taxa de serviço

Serviço público é o desempenho de determinada atividade exercida pelo estado em prol da coletividade, esses serviços são financiados por taxa quando passam a assumir a característica de específicos, quando se é capaz de distinguir o tipo de atividade, e divisível, quando é possível identificar o beneficiário dessa mesma atividade.

Caracterização de serviços públicos a serem cobrados com taxa segundo o Código Tributário Nacional:

Art.79. Os serviços públicos que se referem ao artigo 77, consideram-se:
I – utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
 - b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
- II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
- III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários.

2.4.2. CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Pelo Código Tributário Nacional:

Art.81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art.82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

A contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação estatal, neste caso denominada obra pública que ao ser finalizada gere valorização de imóveis situados na região, devendo ser cobrado de seus proprietários e, cujo montante (quantum) não poderá exceder à vantagem recebida, respeitando assim o princípio da capacidade contributiva.

Na atualidade a cobrança de contribuição de melhoria é pouco instituída por motivos diversos, dentre eles está o desconhecimento do tributo por parte dos entes públicos e, também pela dificuldade de aferir a valorização do imóvel, impossibilidade financeira do contribuinte, atraso no término das obras, possibilidade de impugnação pelo contribuinte e falta de interesse do administrador público.

2.4.3. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Pela Constituição Federal temos:

Art.148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art.150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

É um tributo de competência da União, que deve ser instituído mediante lei complementar, não vinculado à atividade estatal e com destinação específica e restituível. Observa-se no inciso II, a citação do artigo 150, III, “b”, do Constituição Federal que diz:

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

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

(...)

O artigo acima diz respeito ao princípio da anterioridade que não é exigido para as causas relacionados no inciso I, por conta da gravidade dos acontecimentos nele mencionados, ou seja, é possível a cobrança imediata do tributo assim que criado. No entanto, a anterioridade é admitida no inciso II.

Vale ressaltar que o empréstimo compulsório só se justifica em caso de guerra, se esta for iniciada por outro país que não seja o Brasil.

A lei complementar que instituir o empréstimo compulsório deverá prever:

- a) A finalidade da instituição;
- b) O motivo;
- c) Como ocorrerá a devolução;
- d) Momento da devolução.

2.4.4. IMPOSTO

Como define o Código Tributário Nacional, é um tributo não vinculado a uma ação estatal:

Art.16. Imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Possuem competência privativa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios e estão divididos em:

- Imposto sobre a Importação (II)

O imposto sobre a importação é de competência da União e tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional. É um tributo extrafiscal, ou seja, o poder executivo pode alterar alíquota e base de cálculo com o intuito de intervir na economia.

- Imposto sobre a exportação (IE)

Assim como o imposto de importação, o imposto de exportação também é de competência da União, porém o seu fato gerador é a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional. Também é o tributo extrafiscal, podendo ter base de cálculo e alíquota alteradas pelo poder executivo a fim de intervir na economia.

- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O imposto sobre a propriedade territorial urbana é de competência da União e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel situado fora da zona urbana do município. Tem como base de cálculo o valor fundiário,

sendo o contribuinte o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

- Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)

O imposto sobre a propriedade territorial urbana é de competência dos Municípios e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel situado na zona urbana do Município.

Para ser considerado como zona urbana do Município, deve existir no mínimo duas das características abaixo, construídas ou mantidas pelo poder público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistemas de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel e seu contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

- Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITIV ou ITBI)

O imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos é de competência dos Estados e tem como fato gerador, a transmissão de bens

imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre esses imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e a alíquota não excederá os limites fixados pelo Senado Federal.

- Imposto sobre a Renda de Qualquer Natureza (IR)

O imposto sobre a renda de qualquer natureza é de competência da União e tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda, como produto de capital e trabalho) e de proventos de qualquer natureza (outros acréscimos).

A base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido, adquirido pelo contribuinte, o titular da disponibilidade, podendo ser atribuído à fonte pagadora a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

- Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)

O imposto sobre produtos industrializados é de competência da União e tem como fato gerador:

✓ O seu desembaraço aduaneiro, quando procedente do estrangeiro. A base de cálculo é o preço normal acrescido do imposto de importação, das taxas exigidas para a entrada do produto no país e dos encargos cambiais pagos pelo importador (contribuinte do imposto);

✓ A sua saída dos estabelecimentos importador, industrial, comerciante e arrematante, tendo como base de cálculo o valor da operação;

✓ A sua arrematação em leilão, quando apreendido ou abandonado, sendo o preço da arrematação a base de cálculo e o contribuinte o arrematador.

- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF)

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários é de competência da União e tem como fato gerador a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado.

Incide sobre:

- ✓ As operações de crédito realizadas por instituições financeiras, por empresas prestadoras de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, e entre pessoas jurídicas ou entre pessoa física e jurídica;

- ✓ As operações de câmbio;

- ✓ As operações de seguro;

- ✓ As operações relativas a títulos e valores mobiliários;

- ✓ As operações com ouro, ativo financeiro ou instrumento cambial.

São contribuintes as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito.

É um tributo extrafiscal, podendo a base de cálculo e alíquotas serem alteradas pelo Poder Executivo, a fim de intervir na economia e na política monetária.

- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência dos Municípios e Distrito Federal e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes em anexo à Lei Complementar 116/2003, lei que regulamenta o ISS.

Tem como base de cálculo o montante total do serviço, sendo o contribuinte o prestador do serviço e as alíquotas variam entre 2% a 5%, dependendo do tipo do serviço e do município onde o tributo é devido.

Uma observação importante sobre o ISS é a sua não incidência sobre exportações de serviços para o exterior do território nacional.

- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)

O imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços é de competência dos Estados e do Distrito Federal e tem seu regulamento disposto na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir).

Fato gerador do ICMS:

a) Operações relativas à circulação de mercadorias:

- ✓ Com movimentação de mercadoria ou titularidade (deslocamento físico da mercadoria)
- ✓ Com movimento de mercadoria, mas sem movimentação de titularidade (transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade)
- ✓ Sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade (transferência de propriedade, permanecendo mercadoria no mesmo lugar)

Nas operações iniciadas no exterior, a incidência do ICMS se dá no desembaraço aduaneiro em território nacional.

b) Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal

Quando ocorre transporte interestadual (entre dois municípios de Estados diferentes) e intermunicipal (entre dois municípios do mesmo Estado), há a incidência de ICMS, o que não ocorre quando o transporte é realizado nos limites do município (transporte inframunicipal), sujeitos nesse caso ao ISS.

c) Serviços de Comunicação

O ICMS incidirá sobre as prestações de serviço de comunicação, ainda que se iniciem no exterior, exceto as prestações de serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, previsão disposta no artigo 155, CF/88.

- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O imposto sobre propriedade de veículos automotores é de competência dos Estados e Distrito Federal, instituídos por lei própria. Tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

Entende-se por veículo automotor o disposto no anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro, Lei nº 9.503/1997:

Todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)

O imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, é de competência dos Estados e Distrito Federal e tem como fato gerador as transmissões gratuitas de bens móveis ou imóveis e também de direitos, incluindo-se a sucessão.

- ✓ Causa Mortis: sucessão hereditária em virtude da morte de um pessoa física.
- ✓ Doação: transferência de bens ou vantagens de uma pessoa para outra.
- ✓ Permuta: não caracteriza aumento de patrimônio, somente sofre incidência de ITCMD caso haja diferença nos valores dos bens ou direitos permutados.

2.4.5. CONTRIBUIÇÕES

O artigo 149 da Constituição Federal trata sobre as contribuições sociais:

Art.149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts.146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Como disposto no artigo acima, a instituição das contribuições sócias compete exclusivamente à União, portanto é importante chamar atenção ao § 1º do mesmo artigo que dá aos Estados, Municípios e Distrito federal a competência de instituir as contribuições sociais no que diz respeito ao custeio de benefícios de seus servidores no regime próprio de previdência.

Art. 149, CF/88:

Art.149. (...)

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, do regime previdenciário de que trata o art.40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Ao citar o artigo 146, III, o legislador informa que as contribuições serão aplicadas por meio de normas gerais, se referindo ao CTN, Código Tributário Nacional.

O artigo 150, I e III, informa que o tributo só poderá ser exigido ou majorado por força de lei e é vedado ao sujeito ativo cobrá-lo em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (III, “a”), ou seja, antes de decorrido noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (III, “c”). O inciso III, “b” não se aplica as contribuições conforme o disposto no artigo 195, § 6º da Constituição Federal.

Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não lhes aplicando o disposto no art.150, III, “b”.

Para nascer a obrigação tributária tem que haver concomitantemente, o benefício e o fato descrito na norma. Atribui-se a um interesse geral em face do benefício individual do cidadão.

São denominadas pela doutrina de Parafiscais ou Especiais. Será através dessa divisão que as contribuições serão classificadas de forma mais detalhada.

1. Contribuições Parafiscais:

Cabe aqui fazer uma distinção entre os temas, fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. O 1º diz respeito a preocupação exclusiva do Estado de arrecadar

tributos, podendo estes serem vinculados ou não. O 2º termo se refere a preocupação do Estado, que vai além da arrecadação, de intervir na sociedade e na economia, podendo por exemplo alterar alíquotas de alguns tributos a fim de estimular ou não certa atividade. E por último e objeto deste tópico, está o termo parafiscalidade, este consiste na arrecadação de tributos com o intuito de custear atividades que não são próprias do Estado, porém possuem, para desenvolvê-las, entidades específicas denominadas de entidades paraestatais.

1.1. Contribuições Sociais:

1.1.1. Seguridade Social (Art. 195, I, II, III, IV CF/88):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

As contribuições da seguridade social contribuem para o financiamento direto do orçamento da seguridade social, baseando-se no princípio da solidariedade, onde toda a sociedade contribui para a seguridade social. Obedece ao princípio da anterioridade nonagesimal. São de competência da União, porém podem ser instituídas pelo Estado, Distrito Federal e Municípios para o custeio do regime próprio de previdência social (RPPS) dos servidores públicos estatutários, conforme disposição do art. 149, § 1º, CF) Estão explicitadas abaixo, de acordo com o artigo 195, I, II, III, IV, CF/88):

- Importador (art. 195, IV) – 1ª Fonte de Custeio;

A tributação de PIS/PASE – Importação e COFINS – Importação incide sobre a importação de bens e serviços. O sujeito passivo é o importador (pessoa física ou jurídica).

- Receita de loterias (art. 195, III) – 2ª Fonte de Custeio;

A receita obtida por meio de concursos de prognósticos é tributada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e o sujeito passivo é a própria entidade que realiza o concurso

- Trabalhador (art. 195, II) – 3ª Fonte de Custeio;

Aqui a base de cálculo é o salário de contribuição do trabalhador. Compõem o salário de contribuição: salário-maternidade, gratificação natalina ou 13º salário, gratificações em geral, férias, diárias para viagens, adicionais em geral, plano de saúde e reembolsos não comprovados.

- Empregador e Empresa (art. 195, I) – 4ª Fonte de Custeio.

- ✓ Contribuição Patronal sobre a Folha de Pagamento;

✓ Contribuição ao PIS/PASEP sobre o Faturamento mensal (pessoa jurídica de direito privado ou a ela equiparada), folha de pagamento (entidades sem fins lucrativos) e valor das receitas ou transferências correntes e de receitas de capital recebidas (pessoas jurídicas de direito público interno);

- ✓ Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o auferimento de lucro;

✓ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre o Faturamento mensal.

1.1.2. Outras de Seguridade Social (Art. 195, § 4º, CF/88):

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

- Contribuições Residuais

A contribuição residual depende de lei complementar e se refere a instituição de qualquer outra contribuição diferente do disposto no art. 195, I, II, III, IV, CF/88.

O professor e autor Eduardo Sabbag ensina,

(...) a competência residual ou remanescente pode estar associada *a impostos ou a contribuições para a seguridade social*, sempre no bojo de *lei complementar*, o que repudia, como se disse, seu exercício por *medida provisória* (art. 62, § 1º, III, CF) (Grifo do autor) (SABBAG, 2017, p.603).

1.1.3. Sociais Gerais (Arts. 149 e 212, § 5º, art. 240, CF/88):

Art.149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das **categorias** profissionais ou **econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts.146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (Grifo nosso).

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a **contribuição social do salário-educação**, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Grifo nosso).

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

As Contribuições Sociais Gerais são de competência da União, instituídas por lei ordinária e se submetem ao princípio da anterioridade anual. Custeiam a atuação do Estado nas áreas de saúde, previdência e assistência social. Estão divididas conforme explicitado abaixo:

- Contribuição ao Salário-Educação (Art. 212, § 5º, CF).

Recolhida pela Receita Federal do Brasil, é uma contribuição a fim de financiar a educação básica pública recolhida pelas empresas na forma da lei.

- Contribuições ao Sistema “S”

Pertencem ao sistema “S”, entidades privadas, porém mantidas por meio de contribuições ao treinamento profissional e a serviços no âmbito social e econômico. É conhecida como “contribuição de terceiros”, tem como base de cálculo a folha de pagamento das empresas e sua alíquota pode chegar, dependendo do ramo de atividade, a 5,8%. Atualmente nove entidades compõem o sistema “S”:

- ✓ SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial;
- ✓ SESC – Serviço Social do Comércio;
- ✓ SESI – Serviço Social da Indústria;
- ✓ SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio;
- ✓ SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural;
- ✓ SEST – Serviço Social de Transporte;
- ✓ SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

- ✓ SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
- ✓ SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

2. Contribuições Especiais:

São tributos que não são considerados nem impostos e nem taxas, possuem uma finalidade específica e não tem fato gerador próprio. Algumas são parafiscais, como é o caso das contribuições corporativas.

2.1. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) (Art. 149, CF/88).

O Estado exerce as funções de fiscalização, incentivo e planejamento tanto para o setor público quanto para o privado (art.174, CF), sempre respeitando a livre iniciativa, a fim de assegurar a todos a existência digna, a propriedade privada e a livre concorrência (art.170, caput, inciso II e IV, CF). Nesse sentido a contribuição de intervenção no domínio econômico vem como instrumento da União para regulação da economia, com intuito de intervir em desequilíbrios de mercado.

O artigo 149 em seu § 2º (incluído pela EC nº 33/2001) dispõe que:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção de domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Tipos de contribuições de intervenção no domínio econômicos instituídas pela EC 33/2001:

- CIDE sobre Royalties (Lei nº 10.168/2000 e Decreto nº 4.195/2002).

Instituída para atendimento ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Tem como sujeito passivo a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados como residentes ou domiciliados no exterior (Arts. 1º e 2º, Lei nº 10.168/2000).

- CIDE sobre Combustíveis (Lei nº 10.336/2001 e Decreto nº 4.565/2003).

Instituída sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. O produto da arrecadação está disposto no artigo 177, § 4º, II, a, b e c.

Art.177. (...)

§ 4º A lei que constituir contribuição no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

II – os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

2.2. Corporativas (Art. 149, CF/88).

Art.149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico** e de interesse das **categorias profissionais** ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts.146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (Grifo nosso).

São de competência exclusiva da União, divididas em duas classes:

- Contribuição-anuidade

Contribuição de interesse das categorias profissionais (dos trabalhadores), cobradas pelos conselhos fiscalizadores e reguladores de categorias profissionais (CREA, CRC, CRM, CRO, entre outros)

- Contribuição Sindical (Art. 578/579, CLT):

Art. 578. As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo.

Art. 579. A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591.

A contribuição sindical é de competência exclusiva da União, compulsório a todos os trabalhadores regidos pela CLT, sindicalizado ou não. Conforme artigo 580, I, CLT, corresponde ao pagamento equivalente a um dia de trabalho de uma só vez, anualmente:

Art. 580. A contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá:

I - Na importância correspondente à remuneração de um dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração;

3. Será feita neste momento, uma singela análise sobre duas contribuições consideradas não tributárias, são elas:

- Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP)

Contribuição sem semelhança alguma com os outros tipos de contribuição, está prevista no art. 149-A, CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 39 de 2002. Tem como fato gerador a prestação de serviço de iluminação pública.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

- Contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

Previsto pelo artigo 7º, III, CF, como direito social do trabalhador, é um fundo onde se deposita mensalmente o equivalente a 8% do salário do empregado. Foi instituído pela Lei nº 5.107/66 e regulado pela Lei nº 8.036/90.

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Com o intuito de proteger o contribuinte, o legislador se utilizou de ferramentas constitucionais para limitar o poder do Estado na cobrança muitas vezes ilegal, arbitrária e confiscatória.

O objetivo deste capítulo é identificar até onde pode ir a força do Estado na cobrança de tributos e quais são os direitos a benefícios protegidos por lei que o contribuinte pode adquirir.

3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: CONCEITO

No Brasil, o poder de tributar é do poder constituinte e, dele se distribuiu a competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Município com base no princípio do federalismo.

A Constituição atribui a cada ente da Federação a competência para tributar, estabelecendo limites a esse poder, observando que não há no ordenamento jurídico a presença de hierarquia entre os entes federados.

Como afirma Vittorio Cassone, cabe as constituições federais, estaduais e municipais como pessoas políticas de direito público interno e autônomas, dispor sobre os tributos, respeitando a Constituição da República Federativa do Brasil.

Tendo em vista que os Estados, Distrito Federal e Municípios são pessoas políticas de direito público interno autônomas, e que (juntamente com a União) compõem a *organização político-administrativa da República Federativa do Brasil* (art.18), cabe-lhes, em suas Constituições, dispor sobre os tributos, **desde que** nos termos dispostos pela Constituição da República Federativa do Brasil (Cassone, 2014, p.71). (Grifo do autor).

Na CF, a competência tributária está prevista nos artigos 153 a 156, onde se observa os limites e condições de se instituir e cobrar tributos por parte dos entes políticos. Recapitulando o que já foi visto no tópico 2.4.4, cabe:

- a) À União a instituição de: II; IR; IR; IPI; IOF; ITR; IGF.
- b) Aos Estados e Distrito Federal a instituição de: ITCMD; ICMS; IPVA.
- c) Aos Municípios e Distrito Federal a instituição de: IPTU; ITBI; ISS.

A concessão da competência tributária abrange a competência legislativa plena, ou seja, compreende todos os aspectos do tributo, sujeito passivo, sujeito ativo, fato gerador, base de cálculo, alíquota, hipótese de incidência, entre outros.

Segundo o artigo 6º do CTN,

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.
Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

3.2. PRINCÍPIOS COMO LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Princípios são normas de conduta que norteiam os comportamentos das pessoas em relação a posicionamentos sociais, morais e de conhecimento. Servem como fundamentos que dão base a estudos sobre variados temas.

No direito os princípios têm o papel de definir a organização do Estado, dando valores básicos a ordem jurídica. Em matéria tributária, os princípios cumprem o papel de resguardar o Estado e proteger o contribuinte.

3.2.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A legalidade é tratada de forma geral na Constituição Federal logo em seu art. 5º, II, onde todos são iguais perante a lei, não sendo obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude dela.

Em matéria tributária, a legalidade é disposta no art.150, I, CF:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça

Fica assim, vedada aos entes políticos a instituição ou majoração do tributo sem previsão legal, respeitando o princípio da legalidade.

Por se tratarem de tributos extrafiscais, ou seja, reguladores de mercado, entram na exceção do princípio da legalidade e podem sofrer ação do Poder Executivo, o II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível. Os quatro primeiros somente quanto às alterações de alíquota e os dois últimos quanto à redução e restabelecimento de alíquotas.

A explicitação desse princípio também se encontra no CTN no artigo 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Necessário observar que o artigo 97 citado acima, dispõe sobre os aspectos essenciais de um tributo, definição do fato gerador, fixação de alíquota e da base de cálculo, sujeito passivo e multa. Fica assim entendido que há a chamada estrita legalidade (reserva legal ou tipicidade fechada/cerrada/regrada), não podendo esses elementos serem tratados por outro meio que não por força de lei.

Para Hugo de Brito Machado,

Criar um tributo, no contexto do princípio da legalidade tributária, é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do Tributo há de conter: a) descrição do fato tributável; b) a definição da base de cálculo e alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do Tributo; c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressa de vontade (MACHADO, p.454).

Em suma, percebe-se a importância da observância do princípio da legalidade, pois trata-se de um dos pilares do Estado, porém não suficiente para garantia do contribuinte, fazendo necessário que cada instituição ou majoração do tributo tenha norma jurídica expedida pelo poder competente.

3.2.2. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da anterioridade baseia-se na segurança jurídica, protegendo o contribuinte da imposição do Estado, de modo que saibam com precedência os aspectos do tributo a ser cobrado, podendo dessa forma evitar a surpresa e se organizar para o seu devido recolhimento.

O princípio da anterioridade tributária não se confunde com o princípio da anualidade orçamentária. A Constituição Federal de 1988 revogou a imposição de

correlação da anterioridade e anualidade, não se faz mais necessário a inserção da lei instituidora e majoradora do tributo na lei orçamentária anual para exigir o tributo.

Possui relação com dois verbos: instituir e aumentar, portando quando se fala em redução ou extinção de um tributo, há a pronta incidência da norma. Funciona da seguinte forma:

a) Anterioridade anual: a lei que cria/aumenta o tributo vai incidir no primeiro dia do ano seguinte ao da criação/aumento.

b) Anterioridade nonagesimal: a lei que cria/aumenta o tributo vai incidir no nonagésimo primeiro dia a contar da data da criação/aumento.

As duas anterioridades são aplicadas cumulativamente na data da incidência da criação/majoração do tributo.

Constituição Federal de 1988:

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Regra Geral: criação ou aumento do tributo entre:

➤ Janeiro e setembro de um ano, mais precisamente até 2 de outubro: a norma incidirá em 1º de janeiro do ano seguinte;

➤ Outubro e dezembro: calcula-se o prazo de 90 dias.

No entanto existe exceções para regra acima, o artigo 150, § 1º, CF, faz essa ressalva:

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

(...)

A vedação diz respeito aos seguintes tributos:

1. O II, IE, IOF, IEG e EC (calamidade pública e guerra externa) são tributos de exigência imediata, portanto escapam tanto da anterioridade anual quanto da nonagesimal. Esses três tributos (II, IE e IOF) também são exceções a legalidade tributária, como já visto no tópico anterior.

2. O IPI, ICMS-Combustível e CIDE-Combustível, são tributos que observam apenas a anterioridade nonagesimal.

Outro ponto a se observar é em relação as contribuições sociais, estas respeitam somente a anterioridade nonagesimal, como disposto no artigo 195, § 6º da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

3.2.3. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da igualdade está disposto no artigo 150, II, CF/88.

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Este princípio pode em alguns momentos se confundir o princípio da capacidade contributiva, porém tratam-se de conceitos bem distintos. Enquanto um se refere a uma comparação de tributação em situações iguais e desiguais, o outro se refere a capacidade econômica do contribuinte. O princípio da capacidade contributiva será visto de forma mais ampla no próximo tópico 3.2.4.

O artigo 150, II, CF/88, surge em decorrência do artigo 5º da CF/88, onde todos são iguais perante a lei sem qualquer distinção.

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

Klaus Tipcke, citado por Vittorio Cassone (2014, p.80) diz que:

O princípio da igualdade, segundo o qual todos os homens são iguais perante a lei, está contido em muitas constituições do mundo. Muitas constituições contêm até normas especiais sobre direito tributário, quando determinam que todos os cidadãos devem ser igualmente tributados de acordo com sua capacidade de contribuição e que não deve existir nenhum privilégio em matéria de impostos. Tais normas prescrevem, em outras palavras, a igualdade da tributação (em nota de rodapé: já no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 3-11-1789, se dizia: *'Para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos: essa contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio'*. (...)) (Grifo do autor).

3.2.4. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra respaldo no princípio de igualdade, se refere a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, os impostos serão cobrados de forma progressiva de acordo com as condições financeiras do sujeito passivo, em busca de uma sociedade isonômica em matéria tributária.

Esse princípio encontra disposição no artigo 145, § 1º da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Carlos Veloso citado por Vittorio Cassone (2014, p.93) afirma que a capacidade contributiva que realiza justiça ou igualdade tributária deve ser relativa em princípio a todos os impostos, mas que nada impede que seja aplicado também às taxas, principalmente às taxas fixas em que o princípio da capacidade contributiva pode ser observado no tocante a base de cálculo. Carlos Veloso atribui como regra o fato de o contribuinte consumir ou utilizar-se mais ou menos dos serviços públicos. Quanto à contribuição de melhoria, cabe o princípio da proporcionalidade e às contribuições sociais o princípio da igualdade tributária.

3.3. IMUNIDADES

Assim como os princípios, a imunidade constitui uma limitação ao poder de tributar, protegendo o contribuinte da ação impostora e arbitrária do Estado. É a grosso modo, uma dispensa constitucional de pagamento de tributo.

A constituição federal dispõe de algumas imunidades, tratadas na Carta Magna como isenções, porém são normas de não incidência tributária, onde não ocorre o fato gerador sendo a tributação vedada pela Constituição.

Conceitos de imunidade e sua distinção entre isenção e não incidência do tributo serão tratados nos próximos tópicos de maneira mais detalhista para melhor compreensão do tema.

3.3.1. CONCEITO DE IMUNIDADE

A imunidade tributária é conhecida por alguns doutrinadores como uma hipótese especial de não incidência ou não incidência constitucional qualificada. Na constituição aparece como uma vedação constitucional ao poder de tributar.

Trata-se de uma proteção constitucional que “blinda” o contribuinte do poder de tributar do Estado. Está prevista na Constituição Federal, mesmo em situações em que a palavra isenção (leia-se imunidade) é mencionada pelo legislador.

Conceito de imunidade por Eduardo Sabbag (2017, p.298):

Norma constitucional de exoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante.

Está dividida em quatro tipos:

1. Imunidade Recíproca: é vedada a instituição de impostos entre os entes da Federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.
2. Imunidade Objetiva: proteção sobre determinados bens, como livros, jornais, revistas e periódicos.
3. Imunidade Subjetiva: proteção sobre certas pessoas, como partidos políticos, sindicatos dos empregados e educacionais sem fins lucrativos.
4. Imunidade Mista: quando é objetiva e subjetiva.

Há de se observar o cuidado ao utilizar o termo imunidade, pois a CF/88 confere distinção em duas situações:

1ª) imunidade propriamente dita: a situação da entidade que obedece aos requisitos estabelecidos em lei. Os fatos por ela praticados estão fora do campo de incidência. Isto porque o *enunciado constitucional* não se discute: templo de qualquer culto; instituições de educação e de assistência social

sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Logo, a CF enuncia que imunidade terá a entidade assim caracterizada e identificada.

2ª) imunidade descaracterizada: a **nova** situação da entidade que, de um momento para outro, deixa de obedecer aos requisitos estabelecidos pela lei. Nesta hipótese, o que estava fora do campo de incidência, nele retorna, porque a *entidade constitucional* já não mais se caracteriza com tal. (Grifo do autor) (CASSONE, 2014, p.120)

3.3.2. IMUNIDADE X ISENÇÃO X NÃO INCIDÊNCIA

Entre os termos, imunidade, isenção e não incidência, prevalece a ideia de não haver obrigação ao pagamento do tributo. Os conceitos são distintos, porém se correspondem, o que pode fazer confusão no entendimento da interpretação do texto legal.

Para melhor entendimento, faz-se necessário conceituar e exemplificar cada termo:

- Não incidência: quando não ocorre o fato gerador, portanto não há que se falar em hipótese de incidência, muito menos em obrigação tributária.
- Isenção: O fato gerador ocorre, porém é dispensado o pagamento de determinado tributo por força de lei, considerando o artigo 150, § 6º, CF/88:

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

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

- Imunidade: O fato gerador não ocorre, pois a CF veda a tributação.

Rubens Gomes de Souza, citado por Vittorio Cassone define:

- A) **Incidência** é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador; exemplo: o fato gerador do imposto predial é a propriedade de imóvel construído na zona urbana: logo, sempre que exista um terreno com construção, situado na zona urbana, incide o imposto predial:
- B) **Não incidência** é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o fato gerador; retomando o mesmo exemplo acima: se o terreno estiver situado na zona urbana, mas não construído, ou se, embora construído, estiver fora da zona urbana, não incide o imposto predial. Uma hipótese especial de não incidência é a imunidade, a que já nos referimos (§ 22), e de que voltaremos a tratar (§ 58).
- C) **Isenção** é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado fiscal ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.
(Grifo do autor) (CASSONE, 2014, p.115).

3.3.3. TIPOS DE IMUNIDADE

O artigo 150 da CF dispõe das imunidades atribuídas ao ordenamento jurídico tributário brasileiro.

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

(...)

VI – Instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, um 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 destinados 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.

(...)

a) Imunidade Recíproca: é a vedação tributária, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estendendo o benefício às autarquias e fundações públicas, em razão do desempenho exercido por elas de atividades próprias da soberania.

c) Imunidade chamada de não autoaplicável por força do artigo 14 do Código Tributário Nacional que dispõe sobre a ligação que se faz do benefício ao cumprimento de requisitos de legitimação. Compreende a desoneração de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços das seguintes entidades: os partidos políticos, os sindicatos de empregados, as instituições de educação e as entidades de assistência social.

d) Imunidade de Imprensa, possui natureza objetiva, recaindo a imunidade sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel destinados a sua impressão. Tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, recaindo sobre os impostos reais, ICMS, IPI, II e IE.

e) Imunidade Musical tem por objetivo proteger da tributação (ICMS) a obra intelectual do artista musical. Exonera a cobrança de impostos sobre os fonogramas (a obra artística da produção de som), videofonogramas (a obra artística da produção de imagem e som) e seus suportes materiais ou arquivos digitais.

Neste capítulo não é relevante tratar com detalhamento cada alínea do artigo citado acima, cabendo aos próximos tópicos a definição mais abrangente da imunidade dos templos de qualquer culto, deixando aqui apenas uma breve enumeração e comentário dos tipos de imunidades tratadas no texto constitucional.

4. O ESTADO LAICO E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade presente na legislação constituinte referente às igrejas está diretamente ligada ao Estado Republicano e a laicidade como princípio adquirido pelo Brasil. Este capítulo abordará o conceito de Estado laico e uma breve história sobre a liberdade religiosa no país.

4.1. CONCEITO DE ESTADO LAICO

Até 1981 o Brasil era considerado um Estado Confessional, onde a Igreja Católica Romana exercia grande influência nas questões políticas, sociais e culturais do país, gerando abusos de poder da igreja sobre a nação.

O catolicismo chega ao Brasil com os portugueses em 1.500, a presença da Igreja Católica na história do país vem desde o período colonial e está marcada na formação da cultura nacional. Traços dessa característica histórica podem ser vistos até os dias de hoje. A religião católica ainda tem o maior número de seguidores no país, a maioria das cidades brasileiras foram construídas em volta de uma igreja, grande parte dos feriados nacionais são dedicados a santos, além de algumas cidades terem seus nomes dedicados também a santos.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1981, o Brasil passa de Estado Confessional para Estado Laico, em que os poderes executivo, legislativo e judiciário não podem interferir em nenhum aspecto na opção religiosa do cidadão, assim como não podem prejudicar ou favorecer qualquer vertente religiosa, se tornando um Estado imparcial na questão da religiosidade.

É interessante atentar para o significado etimológico da palavra “laico”. O termo laico vem de *laikós* palavra grega que significa “do povo”, se refere a comportamentos tidos como profanos, “do mundo”, tudo aquilo que não se conecta com a vida religiosa. Outro significado vem do latim *laicus*, “leigo” (aquele que desconhece algo). Atualmente prevalece o entendimento de que laico representa neutralidade do Estado sobre questões religiosas, existe a ideia de separação entre o governo e a religião.

A separação da Igreja e do Estado aparece pela primeira vez, impulsionada pela Revolução Francesa, em 1905 na legislação francesa, tornando o Estado Laico (*laïcité*) oficial na França, fato que tomou força em 2004 quando uma lei foi promulgada proibindo vestes e símbolos religiosos em entidades educacionais no país. Conhecida como o berço do Estado Laico, a França “incentivou” outros países do mundo a quebrarem a corrente do confessionalismo.

Nem todos os países aderiram à laicidade, existem os países laicos e não laicos, este último conhecido como teocrático, onde a religião interfere ativamente na política como acontece por exemplo, no Vaticano (Igreja Católica), no Irã (República Islâmica) e no Iraque (Estado Judeu).

No Brasil a Constituição Federal de 1988 trata o Estado Laico nos artigos abaixo:

Art. 5º. (...)

VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias;

(...)

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

I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependências ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

(...)

A constituição brasileira defende a separação entre igreja e estado, não significando um confronto entre as partes. A liberdade de escolha do cidadão, a autonomia dos templos e o direito de religião tem proteção legal, desde que respeitados os princípios constitucionais. O Estado Laico trata todos de forma igualitária, incluindo os ateus e agnósticos, independente de escolha religiosa e não privilegia nenhuma religião sobre as demais.

4.2. LAICISMO X LAICIDADE x SECULARISMO

Algumas confusões são feitas em relação aos termos: laicismo, laicidade e secularismo. Saber diferenciá-los é importante para se ter o entendimento correto da expressão, “Estado Laico”.

É errôneo usar o termo laicismo como sinônimo de Estado laico. Como já visto anteriormente, Estado laico é aquele que não adota uma religião oficial e há separação entre governo e igreja, sendo portanto uma característica de laicidade. Laicismo se refere a uma total ausência de religião, há portanto uma intolerância

religiosa. Ambos os termos se referem a um Estado que rejeita a influência religiosa na política, porém um Estado laico não é um Estado laicista, ou seja, antirreligioso.

Tanto o secularismo quando a laicidade fazem menção a separação das instituições governamentais das instituições religiosas. O secularismo tem origem no século XVIII e esteve presente na França no período da Revolução Francesa. O secularismo francês, a laïcité, foi um movimento importante para o início do Estado Laico.

4.3. LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL

O Brasil é um país que defende a liberdade religiosa, protege por meio da Constituição Federal o direito do indivíduo de optar pela religião que melhor lhe convier e até mesmo não optar por religião alguma. Essa liberdade é defendida pelo conceito de Estado Laico, já visto no tópico anterior.

Assumir uma religião nada mais é do que se religar ao sagrado, acreditar em um ser superior. É basear os costumes e a vida na fé e no divino e, também em princípios cristãos e moralistas. É poder professar suas crenças em cultos, missas, reuniões ou tradições sem a interferência do governo.

De acordo com os últimos dados do IBGE sobre religião, divulgados em 2010, no Brasil os cristãos são 86,8% da população, católicos 64,6%, evangélicos 22,2% e espíritas 2%.

O catolicismo ainda reina como maioria do estado brasileiro, porém não é a única religião existente e graças a laicidade não impera como religião oficial. Como mostra o Censo de 2010, o poder do catolicismo tem caído conforme o passar dos anos, mostrando a disseminação da liberdade religiosa entre os brasileiros.

A separação entre o governo e a igreja vem sofrendo alguns desafios, dentre eles podemos destacar a recente discussão sobre o aborto, casamento

homossexual e a presença de símbolos religiosos em repartições públicas. Tais impasses levantam discussões acerca da liberdade religiosa e do poder da religião na influência das decisões políticas.

4.4. CONCEITO DE CULTO E TEMPLO

Templo é uma estrutura arquitetônica ou simplesmente um local sagrado destinado a realizações de cultos religiosos. Aqui o conceito de templo deve ser mais abrangente, vai além da edificação, envolvendo também a entidade religiosa.

O conceito de culto está atrelado ao ato de adorar algo ou alguém, no caso da religião e da fé, se cultuam deuses e divindades em reunião professadas nos locais chamados de templos ou igrejas. Está limitada a não ofender de forma alguma a dignidade da pessoa humana e os valores éticos e morais.

Segundo Eduardo Sabbag (2017, p.347) “(...) culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que s estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional”.

Alguns doutrinadores se prendem ao que diz a norma constitucional e consideram a imunidade tributária apenas aos templos, ou seja, a sua estrutura física. Outra parte dos doutrinadores partem do pressuposto que a entidade religiosa não corresponde apenas a sua estrutura predial.

Segundo Aliomar Baleeiro (2011, p.88),

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Outra definição interessante sobre o conceito de templo:

O templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se define um culto, ai é o templo (COELHO, 2002, p.151)

4.5. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

As imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, também conhecida como imunidade religiosa, está disposta como já visto no capítulo anterior, no artigo 150, VI, “b”, CF. Está baseada no Estado laico, tendo por objetivo assegurar a liberdade religiosa e seu manifesto através da fé nos cultos pelo país, evitando que por meio da cobrança de impostos, o Estado possa de alguma forma embaraçar, dificultar as atividades das igrejas, onerando seus custos.

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

VI – Instituir impostos sobre:
 (...)

b) patrimônio, renda ou serviços, um dos outros;

Por ser tratada como direito individual no artigo 5º, VI, CF, a liberdade de culto configura a imunidade religiosa como cláusula pétrea. Essa mesma imunidade por alcançar todas as religiões sem distinção, é considerada incondicionada.

A imunidade aqui tratada é defendida e amplamente atribuída à entidade religiosa como um todo, desde que os recursos adquiridos através de suas atividades sejam aplicados em sua finalidade essencial, sendo este o critério principal da exoneração constitucional das igrejas.

Wladimir Mattos Albano, bacharel em Direito e especializado em Direito Público e Tributário, afirma a ideia sobre a imunidade dos impostos está atrelada a finalidade essencial das igrejas, em seu artigo “A imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios”, publicado em 2010 pelo portal “âmbito-jurídico”.

...não decorrendo impostos sobre os seus rendimentos, investimentos ou aplicações, uma vez que seja provado serem reutilizados em prol da continuidade e expansão da atividade religiosa, dentro de seus preceitos fundamentais e suas finalidades essenciais, tais como, cultos e liturgias, educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade às pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio as causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológicos,

colégios, universidades, gráficas, entre tantos, e não podendo ser confundido ou separado o *culto* do *templo*, posto que ambos são incidíveis, já que uma vez realizado um deles o outro estará compreendido.

A preocupação acerca da finalidade essencial também pode ser notada no parágrafo 4º do artigo 150, CF:

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Compreendendo o dispositivo acima e, já vencido o trecho que aborda a finalidade essencial, observa-se que a desoneração somente diz respeito aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Dito isso, afasta-se sobre o templo, a cobrança dos seguintes tributos:

- IPTU sobre o lugar destinado ao culto, a propriedade locada a terceiros, ao local destinado ao estacionamento para os fiéis (sendo pago ou não) e, sobre o bem imóvel utilizado como cemitério, lembrando que é necessário que arrecadação proveniente dessas atividades tenham correspondência direta com a finalidade precípua da igreja. Ainda sobre o IPTU, surge uma polêmica referente a sua incidência ou não à residência do pastor. A resposta a esse conflito surge por meio da jurisprudência transcrita abaixo:

APELAÇÕES CÍVEIS. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. TEMPLO RELIGIOSOS, IMÓVEL DA ENTIDADE RELIGIOSA DESTINADO À RESIDÊNCIA DO PASTOR. 1. Trata-se de ação declaratória de inexigibilidade de cobrança de imposto sobre imóveis destinados a templo religioso e residência do pastor. 2. A sentença julgou parcialmente procedente o pedido reconhecendo a imunidade em relação ao templo, mas afastando-a do imóvel destinado a residência do pastor. 3. As partes apelaram, o autor pugnando pela procedência total do pedido e o Município réu, insurgindo-se contra a sua condenação ao pagamento dos ônus da sucumbência. 4. A Constituição da República, em seu art. 150, inciso VI, alínea b, parágrafo 4º confere imunidade tributária aos templos religiosos de qualquer culto, estando abrangidas as demais instalações que guardem estrita finalidade com a prática, o desenvolvimento e a difusão da doutrina religiosa. 5. Os imóveis de propriedade da igreja destinados à moradia de sacerdotes, ainda que não contíguos e afastados do templo religioso, gozam da imunidade tributária. Precedentes do STF. 6 (0011444-73.2010.8.19.0002 - APELAÇÃO - 1ª Ementa Des(a). BENEDICTO ULTRA ABICAIR - Julgamento: 08/02/2017 - SEXTA CÂMARA CÍVEL APELAÇÕES, (PROVIMENTO DO RECURSO ADESIVO.PREJUDICADO O APELO DO MUNICÍPIO).

- IPVA sobre o carro da igreja, quando o uso do veículo for destinado às atividades da igreja, ou seja, para o trabalho eclesiástico, conforme as palavras do professor e autor Eduardo Sabbag (2017, p.427),

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 eclesiástico.

- ITBI sobre a aquisição de propriedade destinada aos templos.

- IR sobre os dízimos, doações e rendimentos das aplicações financeiras, dessa forma as arrecadações podem ser utilizadas de forma mais ampla (sem a redução proveniente do pagamento do imposto) nas necessidades das igrejas, destinando-as a investimentos em projetos sociais, obras estruturais, custos com instalações, pagamentos de despesas essenciais como água e luz, entre outros.

- ISS sobre o serviço religioso (batismo, casamentos, conversões, entre outros).

Cabe ressaltar que a imunidade religiosa alcança apenas os impostos. Assunto que já foi tema de discussão no STF,

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART.150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. (RE 129930/SP, de 07/05/1991).

Independente da imunidade adquirida por força constitucional, a pessoa jurídica não está livre das obrigações acessórias e nem da fiscalização. A entidade religiosa que descumprir com o envio das declarações poderá sofrer suspensão do benefício. O CTN dispõe sobre a fiscalização,

Art.194. A legislação tributária, observado o disposto nesta lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo que se

tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

5. TEMAS RELEVANTES

A imunidade tributária sobre o templo de qualquer culto traz algumas considerações a respeito de situações que geram polêmica, tanto no ordenamento jurídico quanto na sociedade, além da própria entidade religiosa, que por muitas vezes questiona alguns posicionamentos referente ao que diz a lei.

É relevante, para a melhor compreensão do presente trabalho, tratar sobre o alcance da imunidade religiosa no entendimento do Superior Tribunal Federal (STF).

5.1. TRIBUTOS INDIRETOS

Diferentemente do tributo direto, aquele que recai sobre o “contribuinte de direito”, onde não é possível a transferência do ônus tributário, como ocorre com o imposto de renda de pessoa física assalariada, o tributo direto recai também sobre o “contribuinte de direito”, sendo possível neste caso, a transferência do ônus tributário a um terceiro chamado de “contribuinte de fato”. O ICMS e o IPI são exemplos de tributos indiretos.

Esse conhecimento é de suma importância para o melhor entendimento a respeito da existência ou não da incidência de tributo indireto às entidades religiosas.

No caso das igrejas, a polêmica gira em torno da incidência de ICMS na compra e venda de mercadorias. Este assunto foi tratado pelo julgamento da RE 210.251/SP, fazendo entender a não incidência de ICMS na venda de mercadorias, contanto que a renda auferida seja revertida à finalidade essencial da entidade imune.

O julgamento acima foi ratificado pelo Pleno do STF nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 186.175/SP, conforme elucidado abaixo:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251- EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.

Tendo Correlação nesse ponto com o artigo 150, VI, "a", CF, prevalece o entendimento do ministro do STF, Bilac Pinto que proferiu que o ICMS deve incidir na compra de mercadoria por parte da entidade religiosa, já que ela será contribuinte de fato, além de pagar o preço da mercadoria e não do tributo.

Seguindo essa mesma linha de posicionamento, Eduardo Sabbag (2017, p.437) diz,

Em síntese, seguindo a linha de entendimento do STF, podemos assegurar: (I) não incide o ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; (II) incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem.

Há quem discorde da colocação do STF, Leandro Paulsen se utiliza do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 e do artigo 170 da Constituição Federal, aquele versando sobre aplicabilidade dos recursos obtidos pelas igrejas em suas finalidade essenciais e este abordando a livre concorrência, um dos princípios da ordem econômica.

Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O § 4º exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais do contrário não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da Constituição eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidades atividades que jamais se pretendeu imunizar (PAULSEN, 2006 p.303)

5.2. CEMITÉRIO

Lugar ou terreno destinado a enterrar e guardar os cadáveres humanos, essa é a definição dada pelo dicionário para a palavra cemitério. A polêmica que gira em torno do cemitério, diz respeito a incidência de IPTU sobre o terreno utilizado como local de sepultamento de pessoas, levando em consideração o fato de que templos sofrem de imunidade de alguns impostos.

Uma questão a ser levantada é se cemitérios podem ser considerados templos. Como visto no tópico 4.4, o conceito de templo é abordado de forma ampla, abarcando toda a sua extensão, porém aqui cabe uma observação quanto a finalidade econômica do cemitério, portanto a incidência de IPTU ou não irá ser defendida dependendo de alguns fatores.

O primeiro fator relevante para ocorrer a imunidade é quanto a propriedade do cemitério, o local destinado a sepultamentos deve ser de posse da igreja e somente utilizado para enterros de seus fiéis, sem com isso obter fins lucrativos.

O assunto já foi tema de recurso extraordinário, onde a imunidade de IPTU é admitida em casos específicos em que o cemitério é entendido como parte extensiva da entidade religiosa, sofrendo então o benefício de forma condicionada.

Segue abaixo recurso extraordinário que proferiu tal decisão:

EMENTA: 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.

5.3. LOJAS MAÇÔNICAS

Sociedade discreta e filosófica, com origem na Idade Média. O termo maçom vem da França, significa construção, associação de pedreiros e seus frequentadores se reúnem em lojas ou oficinas maçônicas a fim de cultivar os princípios de fraternidade, liberdade, igualdade e aperfeiçoamento intelectual.

Não se faz distinção entre as diferentes religiões, sendo aceita todas as formas de fé, no entanto só são aceitos aqueles que creem em uma força superior, chamada de Grande Arquiteto do Universo. Nota-se que a maçonaria mesmo tendo conexão com religiosidade espiritualidade não é considerada uma religião.

O conceito de templo como já visto anteriormente, está ligado inteiramente ao conceito de culto. No caso da maçonaria não há o exercício do culto a nenhuma divindade, não utiliza-se de símbolos, regramentos e dogmas, além do fato de ser uma sociedade secreta, dificultando o conhecimento mais aprofundado de seus ritos e costumes. Sendo assim, a maçonaria fica descaracterizada do conceito de templo e de religião, afastando assim o benefício da imunidade referente ao IPTU das lojas maçônicas.

Segue abaixo o recurso extraordinário discutido sobre o tema:

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. (STF - RE: 562351 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012). (BRASIL, 2012).

6. POSIÇÃO DO STF E ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O TEMA

Este capítulo apontará alguns posicionamentos do STF aponta alguns referente ao tema, além de críticas de cunho social, estatístico e jurídico sobre a norma.

6.1. POSIÇÃO DO STF RE 325.822

O Superior Tribunal Federal se posicionou por meio do acórdão proferido em sede de Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, sobre a expansão do benefício dado aos templos de qualquer culto. Segue abaixo transcrição da 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. (STF - Recurso Extraordinário nº 325.822-SP, Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 18.12.2002, Publicado no DJ: 03.02.2003).

A corte suprema entendeu que por maioria absoluta que a imunidade deve abranger não somente os templos, mas também lote vagos, terrenos, terras improdutivas e prédios comerciais pertencentes à entidade religiosa. Fica assim, afastada a incidência de IPTU dessas propriedades da igreja, porém é indispensável a aplicação do parágrafo 4º do artigo 150, CF/88, ou seja, a arrecadação com os aluguéis desses imóveis, por exemplo, devem ser revertidos para as finalidades essenciais da organização religiosa.

Regina Helena Costa, citada por Jefferson Gonçalves da Silva (2015, p.57), faz menção a importância da destinação dos recursos auferidos pela igreja:

“É a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional”.

Como já visto em outros capítulos desse trabalho, o STF proferiu outros acórdãos a respeito da expansão da imunidade, o cemitério e o estacionamento também tiveram a incidência de IPTU afastadas como mostra o RE 578.562/BA e o RE 144.900/SP.

Permanece também nesses casos, o sentido de que se faz necessário a aplicabilidade dos recursos na manutenção e aprimoramento da entidade religiosa, principalmente pelo entendimento de que as igrejas são instituições sem fins lucrativos, tendo apenas os fiéis como mantenedores financeiros através de suas doações.

Eduardo Sabbag, manifesta que:

O reinvestimento não é só requisito necessário para fins de imunidade, mas também o é para a própria manutenção de muitos templos. Não é incomum que tais entidades religiosas venham a se manter com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda de locações, ou seja, com o montante de que necessitam para a promoção do regular exercício do culto religioso e, ainda, da manutenção de obras assistenciais (SABBAG, 2017 p.433).

6.2. ANÁLISE CRÍTICA SOBRE O TEMA

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário lançou em 2013 um estudo denominado Censo das Empresas e Entidades Públicas e Privadas Brasileiras – Empresômetro, que apresenta a totalidade das entidades em atividade no Brasil até 30 de setembro de 2012.

É possível identificar que o número de organizações religiosas até a data mencionada, era de 106.157 (cento e seis mil, cento e cinquenta e sete), cerca de 0,82% da totalidade das entidades ativas no país que é de 12.904.523 (doze milhões, novecentos e quatro mil e quinhentos e vinte e três).

A pesquisa também retrata a quantidade de empreendimentos em atividade no Brasil por tipo jurídico, onde o tipo denominado de organizações religiosas vem em 11º lugar com 23.004 (vinte três mil e quatro) entidades.

Outra categoria relevante para o estudo deste trabalho, é o ranking dos empreendimentos com mais filiais.

CLASSIF.	EMPRESA/ENTIDADE	QDE. DE FILIAIS
1	EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS	7.941
2	BANCO DO BRASIL SA	6.201
3	BANCO BRADESCO SA	5.664
4	IGREJA DO EVANGELHO QUADRANGULAR	5.558
5	IGREJA UNIVERSAL DO REINO DE DEUS	4.654
6	ITAU UNIBANCO S.A.	3.961
7	CAIXA ECONOMICA FEDERAL	2.583
8	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	2.387
9	IGREJA INTERNACIONAL DA GRACA DE DEUS	1.521
10	ASSOCIACAO BRASILEIRA D' A IGREJA DE JESUS CRISTO DOS SANTOS DOS ULTIMOS DIAS	1.417
11	SODEXO DO BRASIL COMERCIAL LTDA	1.395
12	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL	1.246
13	PURAS DO BRASIL SOCIEDADE ANONIMA	1.159
14	ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA	1.155
15	PROVAR NEGOCIOS DE VAREJO LTDA.	1.107

Figura 1. Fonte: IBPT - CENSO DAS EMPRESAS BRASILEIRAS 2012

De acordo com o quadra acima, dentre as quinze posições, as organizações religiosas aparecem 4 (quatro) vezes, sendo a primeira delas na 4ª posição com 5.558 filiais.

Conforme o exposto no estudo da Instituição Brasileira de Planejamento Tributário, percebe-se um crescimento acelerado das organizações religiosas no país, o que traz uma preocupação em relação ao uso indevido do benefício tributário dado aos templos de qualquer culto.

Observa-se que as igrejas estão se tornando grandes empreendimentos, muitas vezes, arrecadando quantias vultosas, o que é curioso levando em consideração a falta de recursos dos fiéis, bem maiores que outras grandes empresas com fins lucrativos, distorcendo os fins propostos pela Constituição Federal, causando uma concorrência desleal em alguns setores pelo fato de não pagar imposto. A prova disso está em um levantamento feito em 2013, que revela

que a arrecadação das igrejas em 2011 ultrapassou a casa dos R\$ 20 bilhões, dentre estes valor estariam as doações de fiéis, dízimos, a venda de produtos e serviços e os rendimentos com ações e aplicações financeiras.

Muitos dos ditos “religiosos” se utilizam da benesse da imunidade tributária dada para os templos de qualquer culto para constituir igrejas fantasmas com o objetivo de praticar a lavagem dinheiro, ocultação de patrimônio e sonegação fiscal. Caso que, junto com o enriquecimento ilícito, já foi pauta de muitas investigações criminais.

Não cabe dizer que não deve ocorrer a imunidade tributária às igrejas, o que se está discutindo é a distorção da finalidade prevista na constituição. O benefício é sem dúvidas um direito legalmente protegido do contribuinte, pois o Brasil é um Estado laico, onde há liberdade de religião, além das igrejas serem entidades sem fins lucrativos, sobrevivente dos dízimos dos fiéis, no entanto somente deve haver aquisição do benefício, obedecidos o critério disposto no artigo 150, § 4º da CF/88. A arrecadação deve ser revertida para as finalidades essenciais das entidades religiosas.

O que está havendo é uma falta de fiscalização nesse sentido. Apesar de obter a exoneração tributária, as igrejas não estão livres de cumprirem com as obrigações acessórias, ou seja, são obrigadas a prestarem declarações sobre os rendimentos auferidos, um exemplo é a DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), entregue à Receita Federal.

Os números assustam e a abolição da imunidade tributária passa a ser tema de discussão entre doutrinadores, tributaristas e pessoas comuns da sociedade. O deputado Eduardo Jorge defendeu por meio da PEC n. 176-A/93 a supressão do artigo 150 da Constituição Federal, segue abaixo dados complementares da proposta:

SUPRIMINDO DISPOSITIVOS QUE PROIBEM A UNIÃO, ESTADOS, (DF) E MUNICIPIOS INSTITUIR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, PATRIMONIO, RENDA OU SERVIÇOS DOS PARTIDOS POLITICOS, SINDICATOS, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTENCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS E DOS LIVROS,

JORNAIS, PERIODICOS, E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO;
ALTERANDO DISPOSITIVOS DA NOVA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
(PEC 176-A/93, Portal da Câmara dos Deputados)

A PEC n. 176-A/93 foi arquivada por conta da violação do princípio da liberdade religiosa e possível fanatismo religioso de alguns servidores ao fiscalizar os templos.

Outra tentativa de supressão da imunidade tributária foi feita pela cidadão do Espírito Santo, Gisele Suhett Helmer, que elaborou uma Sugestão Legislativa para o senado em 2015, motivada pela percepção que as igrejas se utilizam dos fiéis para enriquecer não pagando impostos, a proposta acabou reunindo mais de 20 mil assinaturas, quantidade mínima que a ideia legislativa precisa para ser debatida pelos senadores. A Sugestão nº 2, de 2015 encontra-se em tramitação na no Senado Federal.

Segue abaixo trecho da proposta legislativa de Gisele Suhett Helmer feita em 2015, extraída do Portal do Senado Federal:

Num Estado laico não faz sentido dar imunidade tributária a uma parcela das instituições do Brasil apenas porque elas são de cunho religioso. Qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada. Quando certos líderes religiosos abusam do conceito de liberdade religiosa, exigindo mais e mais dinheiro dos fieis para enriquecimento próprio, isso mostra que o unico combate que deve ser feito é o do bolso, tirando esse privilégio que nunca deveria ter existido. Sabe-se que Estados não laicos normalmente impõe tributos apenas às outras religiões para manter o privilegio da escolhida. Mas um Estado laico deve retirar esse privilégio, e não o estender as outras religiões. No ponto de vista do Estado a igreja deve ser vista como uma empresa como outra qualquer que luta com os concorrentes (outras igrejas, principalmente de outras denominações) para obter o maior número de clientes (fiéis) e com isso ter a maior receita (oriunda de cobranças que variam de religião a outra). Esse ponto é primordial para se estabelecer que a cobrança de impostos deve existir. As igrejas não podem ser consideradas associações não lucrativas pois o seu intuito de sempre querer mais clientes mostra que ela não quer apenas fazer uma boa ação para a sociedade ela quer, na medida do possível monopolizar a crença. Associações em sua grande maioria não competem entre si, muito pelo contrário, muitas ficam "felizes" quando outra associação do mesmo fim abre para poder dividir o trabalho (Exemplo: quando uma associação de reforço escolar nova abre, a associação mais antiga pode dividir os alunos em dois centros, minimizando o trabalho que antes era exigido todo de um grupo unico).

De encontro às propostas de supressão da norma, está a liberdade dos cultos religiosos como direito fundamental, previsto no artigo 5º da CF/88, tratando-se portanto de cláusula pétrea.

Conforme Eduardo Sabbag, a extinção da norma não é a melhor solução:

Nesse passo, não cremos que a supressão da norma imunitória venha a ser a melhor solução. Todavia, uma regulação da fruição da benesse constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea “c” do mesmo inciso VI do art. 150 da CF, que se atêm ao cumprimento dos requisitos impostos pelo art. 14 do CTN – tema a ser estudado no próximo Capítulo –, pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulosos de templos (SABBAG, 2017, p.443).

7. CONCLUSÃO

O presente trabalho tratou das imunidades tributárias concedidas às entidades religiosas, se iniciando pelo conceito de direito tributário, perpassando pelas definições das espécies tributárias, até chegar no Estado em condição de laicidade, dando o benefício às igrejas para usufruírem de vedação à cobrança de tributos vinculados.

Ampliar os conhecimentos sobre o assunto foi de suma importância para o autor, levando em consideração sua área profissional e de estudo. Discutir o impacto causado pela exação tributária aos cofres públicos é muito relevante à medida que a quantidade de organizações religiosas cresce no Brasil.

O trabalho foi dividido em sete tópicos. No primeiro tópico tem-se a introdução, no segundo tópico foi dada a definição de direito tributário, o conceito de tributo, sua natureza jurídica e a divisão pentapartida, sendo esta a que prevalece atualmente segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial.

No terceiro tópico abordou-se a competência tributária e as limitações ao poder de tributar, é nesse momento que começa a se falar de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, mostrando seu conceito e distinção entre os temas de isenção e não incidência, assim como os tipos de imunidade existentes na constituição de 1988.

É nesse terceiro tópico que se dá o verdadeiro início ao estudo da imunidade tributária às entidades religiosas, passando para o tópico quarto um pouco de como se deu o Brasil como Estado laico e o livre exercício ao culto como direito fundamental protegido pela constituição.

O quinto tópico apresentou as situações polêmicas que foram discutidas pelo Superior Tribunal Federal como é o caso dos terrenos de propriedade das igrejas, destinados a cemitérios e estacionamentos, assim como a questão da loja maçônica, se são ou não passíveis da imunidade. Chegando ao entendimento que não recebem o benefício por não serem considerados templos.

Por último e não menos importante, o tópico seis demonstra através de estudos realizados por institutos de pesquisa, o aumento significativo de organizações religiosas no Brasil e a preocupação com o uso indevido do benefício de algumas igrejas que se utilizam dos fiéis para obter enriquecimento ilícito.

O tema abordado nesse trabalho não é de forma alguma exaustivo, pois não encontra consenso na doutrina, muito menos na jurisprudência, será portanto palco de muitas discussões. Por ser um assunto de muita relevância para a sociedade como um todo, não deve ser esquecido, seu estudo deve ser constante.

O Brasil é um país que vem aumentando gradativamente o número de fiéis, independente de religião ou credo, fazendo valer a liberdade de religião prevista na legislação, dessa forma ter uma norma que protege esse direito é de suma importância, porém não se pode negar que muitas organizações religiosas se utilizam do privilégio para obter de forma ilegal enriquecimento, enganando os fiéis que muitas vezes doam quase tudo o que tem em troca da salvação oferecida pelas igrejas.

Fica então entendido que a supressão da norma não é uma hipótese a ser considerada, pois o Estado brasileiro é laico, o favorecimento da tributação auxilia o exercício de qualquer religião, além de o livre exercício dos cultos religiosos estar previsto no artigo 5º da CF/88, fazendo parte do rol de direitos fundamentais, portanto cláusula pétrea.

Sendo baseada em uma cláusula pétrea, a imunidade fica imutável, não sendo possível sua extinção. Cabe aqui uma sugestão com o intuito de reduzir os problemas que norteiam a polêmica imunidade dos templos de qualquer culto. Aumentar o rigor da fiscalização, exigindo os demonstrativos e livros fiscais e contábeis para o correto rastreamento da renda auferida, assim como a obediência por parte das igrejas em usar os recursos em prol de suas necessidades e finalidades essenciais, valendo a aplicação do artigo 14, CTN, assim como é feito no artigo 150, VI, "c"

Finalizando, o estudo apresentou de forma simplificada toda a cadeia que lava a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, do seu nascimento até os dias atuais, ressaltando as preocupações em torno do tema e a necessidade de uma modificação urgente da norma. Incluíram-se ainda posições e entendimentos do STF quanto ao assunto e sugestões do autor para o aprimoramento da aplicação da exoneração tributária dos templos de qualquer culto.

REFERÊNCIAS

- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- RAÓ, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Estnafe, 2006.
- AZEVEDO, Marcio Sugahara. **A Imunidade Tributária nos Templos Religiosos à Luz da Sociedade Contemporânea**. 2007. TCC (Graduação em Ciências Contábeis) – Fundação Universidade Federal de Rondônia.
- BASTOS, Livia Reis. **Análise da Imunidade Religiosa no Sistema Tributário Brasileiro**. 2016. Monografia (Bacharel em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora.
- SILVA, Jefferson Gonçalves da. **Imunidade Tributária dos Templos**. 2013. TCC (Bacharelado em Direito) – Universidade de Brasília (UNB).
- CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. 2007. Monografia (Bacharel em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí UNIVALI.
- CARDOSO, João Carlos. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto: A Aplicação do Instituto pelos Tribunais da Região Sul face à Interpretação Aplicada pelo STF**. 2015. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma.
- SOUZA, Maria Helena Brito de. **Imunidades Tributárias. A Imunidade dos templos e instituições religiosas**. 2016. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 23 fev.2019.

EMPRESÔMETRO – censo das Empresas e Entidades públicas e privadas Brasileiras. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, 2012. Disponível em <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/372/CENSODASEMPRESASEENTIDADEDESOUTUBRO2012V9FINAL.pdf>>. Acesso em: 28 de fev. de 2019.

MARINS, Marco Aurélio Escramin. A imunidade tributária e os impostos indiretos. **Jus**, 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/54383/a-imunidade-tributaria-e-os-impostos-indiretos#_Toc340003793>. Acesso em: 26 de fev. de 2019.

CAMPAGNOLO, Laís Cantiero. A Proposta para o Fim da Imunidade Tributária dos Templos Religiosos Brasileiros: Breve Análise Crítica. **Toledo Prudente**, 2017. Disponível em: <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6565/6237>>. Acesso em: 28 de fev. de 2019.

PINHEIRO, Thaís Ricci. Análise Crítica da Imunidade sobre Entidades Religiosas. **Toledo Prudente**, 2017. Disponível em: <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6309/6010>>. Acesso em: 28 de fev. de 2019.

FIM da imunidade tributária para as entidades religiosas (igrejas). **Senado Federal**, 2015. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaoideia?id=38723>>. Acesso em: 28 de fev. de 2019.

A imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios. **Âmbito Jurídico**, 2010. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8128>. Acesso em: 25 de fev. de 2019.

Lei nº 9.503/1997, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 set. 1997. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 23 fev.2019.

Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Institui a Consolidação das Leis de Trabalho. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 09 ago. 1943. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 23 fev. de 2019.

DIREITO tributário e seus conceitos gerais. Jus Brasil, 2013. Disponível em: <<https://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686320/direito-tributario-e-seus-conceitos-gerais>>. Acesso em: 23 de fev. de 2019.