



UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

Luís de Camões

DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

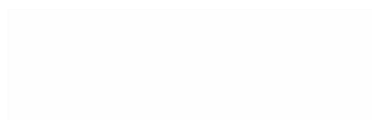
“IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS”

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito, especialidade em Ciências
Jurídicas

Autora: Juciene Rego De Andrade

Orientador: Professor Doutor Antonio Pedro Ferreira

**Janeiro de 2017
Lisboa**



UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

CURSO DE ACESSO AO MESTRADO EM DIREITO

“IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS”

MESTRANDA: Juciene Rêgo De Andrade

DOCENTE ORIENTADOR: Professor Doutor Antonio Pedro Ferreira

**Lisboa
2017**

DEDICATÓRIA

Aos meus queridos e amados pais: SEVERINO ANDRADE (*in memoriam*) e VALMIRA DE SOUZA RÊGO ANDRADE, que sempre foram, são e serão o alicerce da minha vida. São os responsáveis por tudo que sou e tudo que tenho. Nunca deixaram eu desanimar, nem vacilar na “FÉ”, sempre acreditaram que eu iria conseguir os meus objetivos e contribuíram fielmente para que eu nunca desistisse. Meu pai está ao lado do pai Supremo, olhando por nós. Minha mãe uma fortaleza, não nos deixa esmorecer e conduz a família, primando pela moral, humildade, retidão, nos apoiando em todos os momentos difíceis de nossas vidas. Mãe, Pai, vos amo! Às minhas irmãs: JUÇARA RÊGO DE ANDRADE e JUCIARA RÊGO DE ANDRADE, por sempre incentivarem e acreditarem em mim, dedico a essa família linda que faz de mim uma pessoa melhor a cada dia. Amo muito vocês!

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer ao meu digno orientador, Professor Doutor ANTÓNIO PEDRO FERREIRA, pela atenção, orientação, dedicação, cuidado e conhecimentos, que não apenas nos colocaram em rumo certo nas nossas descobertas, como nos enriqueceram sob todos os aspectos e pela sincera amizade.

Ao Professor Mestre, LEONARDO BUISSA, que me sugeriu e incentivou a desenvolver esse tema.

Aos parentes e amigos, que de alguma maneira pensaram positivo e acreditaram no meu Sucesso!

RESUMO

A presente dissertação, por certo pretende investigar o tema proposto, suscitando algumas anotações pontuais relevantes no atual contexto em que vivemos. Buscando assim, uma percuciente investigação do tema, analisando o cabedal de conhecimento jurídico existente. Tornou-se fato corriqueiro nos canais de comunicação, noticiários envolvendo o poderio econômico de algumas igrejas, situação esta que contrasta com a pobreza crescente e que assola algumas regiões do nosso país e do mundo. Decorre desta análise a discussão acerca da imunidade tributária nos templos de cultos religiosos no Brasil, em outras várias partes do mundo como benefício da isenção, precisamente abordaremos como é particularmente tratado o tema em Portugal. O proveito obtido por alguns dirigentes, e por vezes questionável, que suscita em alguns casos desconfiança em razão do benefício concedido a esses entes pelo instituto da desoneração fiscal, assim como a destinação que se dá a esses montantes financeiros arrecadados. A presente investigação é de extrema relevância, uma vez que envolve a liberdade religiosa dos cidadãos. Justifica-se esta abordagem por ser atual e oportuna, além de tratar-se de um tema polêmico, tendo em vista a propagação da religiosidade em todo o mundo, e no caso em estudo, sem que haja critérios de controle e mensuração dos recursos financeiros que circulam nesses templos, e dos valores os quais o Estado vêm se abstendo de recolher. As imunidades tributárias representam limitações à competência tributária prevista na Carta Magna, porque buscam proteger valores e atividades de relevante valor social, assim reconhecidos pelo legislador constituinte. A Imunidade dos templos de qualquer culto, preconizada no art. 150, VI, b, da Constituição Federal de 1988, de acordo com a doutrina e a jurisprudência dominante, atinge o culto em si, não se restringindo apenas ao edifício, envolvendo, ainda, as atividades, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais do culto.

Palavras-chave: Imunidade - Templo – Culto – Constituição – Competência – Tributação. Religiosidade – Limitação – Rendas – Serviços – Finalidades.

ABSTRACT

On this dissertation we will investigate the proposed theme evoking some punctual relevant annotation in the current context that we live. We seek a profound investigation of the theme, analyzing the existing legal knowledge. It is a common fact in the media news regarding the economic strength of some churches, situation that contrasts with the growing poverty that ravages some regions worldwide. From this analysis we observe the discussion about the tax immunity of religious institutions in Brazil and other parts of the world, we will treat this subject precisely how it is considered in Portugal. The advantages obtained by some leaders, sometimes doubtful, brings up cases of distrust on such scenarios and also preoccupation on how the money is used. This investigation is of extreme relevance, given that it deals with the citizens' religious freedom. This approach is justified because it is current and comes in such good time and, additionally, it is polemic, given the propagation of religion around the world, and, in this particular case, without any control or mensuration of the financial resources associated to the churches and taxes not accounted for by the State. The tax immunity represent limitations to the "Carta Magna" tax competency, as it protects values and activities of relevant social value, as recognized by the constitutional legislator. The immunity of the churches, regardless belief, as in Article 150, VI, b, in the 1988 Federal Constitution, in accordance with the doctrine and dominant jurisprudence, is associated to the worship itself, not being restricted to the building and including activities, income and related services that are essential to the worship.

Keywords: Immunity - Temple - Worship - Constitution - Jurisdiction - Taxation. Religiosity - Limitation - Rentals - Services - Purpose.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	08
2. HISTÓRICO.....	13
2.1. Da Origem Etimológica do Termo Imunidade.....	13
2.2. Da Origem Legal do Instituto da Imunidade Tributária.....	15
3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A ISENÇÃO.....	24
3.1. Conceito de Imunidade Tributária.....	24
3.2. Conceito de Isenção.....	37
3.3. A Imunidade Tributária e a Isenção: Aspectos Distintivos.....	38
4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	47
4.1. Das Formas de Desoneração Tributária.....	47
4.1.1. não incidência tributária.....	47
4.1.2. anistia tributária – art. 180 a 182 CTN.....	49
4.1.3. remissão – art.156, IV, CTN.....	49
4.1.4. alíquota zero.....	50
4.1.5. isenção tributária – 176 a 179 CTN.....	50
4.1.6. imunidade tributária.....	52
4.1.7. diferenciação entre isenção e imunidade tributária.....	53
5. O INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	67
5.1. Competência Tributária.....	67
5.2. Imunidade Tributária.....	68
5.3. Imunidade Incondionalizadas e Condicionais.....	69
5.4. Cumprimento de Obrigações Acessórias.....	71
6. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	73
6.1. Princípios da Legalidade.....	74
6.2. Princípio da Isonomia.....	75
6.3. Princípio da Irretroatividade.....	78
4.1.2. Princípio da Segurança Jurídica.....	79
7. DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	80
7.1. Extensão da Expressão Templos de Qualquer Culto na Doutrina Brasileira.....	80
7.2. Compreensão do vocábulo “Templo”.....	80
7.3. Compreensão do vocábulo “Culto”.....	93
7.4. Tentativa Conceitual da Expressão “Templo de Qualquer Culto”.....	94
7.5. Patrimônio, Renda ou Serviços e Finalidades Essenciais.....	101
8. DO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE AS QUESTÕES POLÊMICAS QUE CIRCUNDAM AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER	

CULTO.....	108
8.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	108
8.2. A Imunidade Religiosa e as Lojas Maçônicas.....	116
8.3. Uma análise do Projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 176-A/93).....	118
 9. ASPECTOS RELEVANTES DO RELACIONAMENTO ENTRE RELIGIÃO E ESTADO EM PORTUGAL.....	 120
9.1. Pessoas Coletivas Religiosas. Aspectos Gerais.....	121
9.2. Da Igreja Católica.....	122
9.2.1. Da personalidade jurídica.....	122
9.2.2. As pessoas jurídicas canônicas.....	123
9.3. As Obrigações Fiscais.....	124
9.4. Isenções Fiscais.....	131
9.5. Presença Internacional da Santa Sé.....	135
 CONCLUSÃO.....	 137
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	 140

INTRODUÇÃO

Este trabalho resulta de uma pesquisa detida e aprofundada para o conhecimento das Imunidades Tributárias em relação ao patrimônio, renda ou serviços dos Templos de Qualquer culto que estão consagrados no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da, Constituição Federal de 1988. Assim foi possível chegar ao tema “**Imunidade dos Templos Religiosos**”.

O texto Republicano especificadamente na alínea “b” tem por objetivo principal assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre os fiéis adeptos a religiosidade.

Sabbag define com precisão a intenção do constituinte de 1988:

[...] Contudo, o Legislador, imbuído da melhor das boas-fés, desejoso de lograr, difundir a religiosidade no cenário social, deparou, aos poucos, com a proliferação de “pseudo-igrejas” difusoras da religiosidade hipócrita, que passaram a mascarar atividades ilícitas sob o rótulo de representantes do “bem”. Na verdade, é corriqueira a divulgação de casos retumbantes na imprensa em que se notam verdadeiras “entidades do mal”, empreendedoras de negócios fraudulentos, sob o falso manto de entidades religiosas. Será que o Legislador Constituinte imaginou tamanha deturpação de sua intenção?¹ [...].

O objetivo geral é investigar como funciona e ampliar o conhecimento na reflexão sobre as imunidades tributárias dos Templos Religiosos.

¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário: Elementos do Direito**. 6 ed. São Paulo: Premier, 2005. p.48.

Preliminarmente, aborda-se a origem da imunidade tributária, seguida de um breve histórico da mesma no decorrer das constituições brasileiras.

Em seguida, reconhecemos as seis formas de desoneração tributária, trazendo os elementos e a natureza jurídica de cada um deles, bem como a diferenciação entre isenção e imunidade tributária.

Tratar-se-á especificamente da competência tributária, diferenciando imunidades incondicionadas e condicionadas bem como o cumprimento de obrigações acessórias.

Abordar-se-á a tentativa conceitual da expressão “Imunidade dos Templos Religiosos” e suas “finalidades essenciais” para uma melhor compreensão da imunidade tributária.

Assim, os objetivos específicos desta presente dissertação são os seguintes: descrever o surgimento e a evolução das Imunidades Tributárias dos Templos Religiosos pode ser revogada por lei infraconstitucional, se a imunidade tributária dos Templos Religiosos em relação ao patrimônio, renda ou serviços e suas finalidades essenciais.

Para a elaboração deste trabalho, o método utilizado na fase de investigação foi o indutivo e a metodologia de pesquisa bibliográfica.

Diante da comum abordagem por meio da mídia do crescimento vultoso das atividades econômicas de algumas igrejas, hoje geridas como se empresas fossem. Abordaremos o Estado, no tocante ao controle do volume financeiro que circula nos templos religiosos, por falta de ferramentas eficazes para esse monitoramento. No entanto, buscamos o acompanhamento, do instrumento de gerência nas atividades religiosas, vislumbrando o parâmetro do montante em circulação dos templos, e os instrumentos de combate às práticas de elisão fiscal.

Por isso, os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias serão abordados, no intuito de revelar cada vez mais, em

decorrências das atividades desenvolvidas pelo Terceiro Setor, composto por segmentos da sociedade civil organizada que objetivam a melhoria da qualidade de vida do ser humano, através da atuação das Organizações Não-Governamentais, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, Organizações Sociais e Organizações Religiosas.

Revelamos ao tratarmos do assunto, especial interesse o estudo sobre não-incidência, imunidade e isenção – fenômenos de direito tributário, cada um representando categoria particular, com características distintas que, por não se confundirem e por inexistir entre eles relação de gênero e espécie, demandam peculiar esforço no sentido de lhes aferir o real significado, com necessária e imprescindível retomada de seus antecedentes históricos. O tema não recebe o mesmo tratamento por parte de toda a doutrina.

O trabalho que a seguir se desenvolve tem por âmbito abordar os aspectos mais relevantes no que se refere à limitação do poder de tributar aos templos religiosos.

Convém salientar, uma abordagem adentrando nas peculiaridades das normas portuguesas, pois o tema é vasto e não cabe aqui tratá-lo apenas no âmbito brasileiro.

Não obstante, algumas situações ainda não tratadas ou insuficientemente tratadas no âmbito de formação já promovida pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas Portugueses, no que se refere à matéria, nomeadamente:

a) A que resulta da entrada em vigor da Lei nº. 16/2001, de 22 de Junho, designada por “Lei da Liberdade Religiosa”;

b) Aquela que resulta da existência de uma nova Concordata, celebrada no ano de 2004, entre a República Portuguesa e da Santa Sé;

c) As obrigações declarativas resultantes da recente entrada em vigor das alterações introduzidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais, que impõe aos dirigentes associativos o cumprimento de novos procedimentos;

d) A recente alteração ao DL nº. 460/77, de 7 de Novembro, promovida pelo DL nº. 391/2007, de 13 de Dezembro, que trata da concessão às associações e fundações do estatuto de utilidade pública;

e) As recentes alterações decorrentes da entrada em vigor da nova “Lei das Finanças Locais” e do novo “Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais”;

No que se refere ao âmbito da Administração Pública, os aspectos mais relevantes, tendo como critério, o maior nível de abrangência de situações em que a grande maioria dos Técnicos Oficiais de Contas estejam envolvidos.

Uma questão assaz importante e a de se saber se a Imunidade é somente para o local de culto ou se também para tudo o que envolver o proselitismo religioso, no afã de proteger a liberdade religiosa.

Dessa forma, o presente trabalho se encerra com as Considerações Finais, onde são apresentados pontos importantes da pesquisa, seguidos de incentivos à continuidade dos estudos e das reflexões sobre a Imunidade Tributaria dos Templos Religiosos. Além de analisar os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais referentes à alínea “b”, inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, onde serão apontados os entendimentos mais pertinentes.

2. HISTÓRICO

Para dar início ao estudo aplicado às imunidades tributárias dos Templos Religiosos é necessário conhecer a origem deste instituto desonerativo, desenvolvendo um apanhado histórico sobre sua evolução, a fim de que se entenda o objetivo deste instituto.

2.1. Da Origem Etimológica Do Termo Imunidade

Conforme ensina Ives Gandra da Silva Martins² (1998, p.105 e 106):

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

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

Esta origem etimológica reflete o caráter de benefício da imunidade. Observa-se que vocábulo, no seu sentido vulgar é entendido equivocadamente como privilégio às pessoas leigas. Na contemporaneidade, tal acepção não reflete o preceito científico da isonomia jurídica, sendo de enorme valor observar as razões históricas da existência daquele conceito.

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

Da antiguidade, a imunidade era considerada como privilégio concedido aos amigos e protegidos do soberano. Com a evolução dos tempos, os privilégios fiscais foram se transformando, e surgindo a fundamentação jurídica com base nos supremos interesses sociais.

Na fase da Idade Antiga, a China, Índia, Pérsia, Babilônia e algumas cidades da Grécia antiga dispensavam às classes aristocráticas o pagamento de tributos. Na Roma antiga, as isenções freqüentemente eram concedidas aos seguidores e soberanos.

No período Medieval, ocorre a continuação do privilégio da desoneração fiscal ao clero e à nobreza, na estrutura social e econômica do feudalismo.

Destaca-se que até a revolução Francesa, a nobreza e o clero gozaram de privilégios.

Só a partir de 1789, com a Revolução Francesa, baseada nos ideais de liberdade, fraternidade e igualdade resultou a tentativa de abolirem os privilégios reprováveis na estrutura social.

Em 1791, com a Constituição, os restos do feudalismo, os controles mercantilistas sobre a economia são suprimidos; são abolidas todas as desonerações fiscais, que constituíram durante largo período de tempo, os privilégios da nobreza e do clero, foi proclamada a igualdade de todos perante a lei.

Nesse período histórico, surge o princípio da generalidade da tributação, consistindo numa tentativa de que ninguém pudesse invocar condição privilegiada para se eximir do pagamento de tributos, vez que somente no eventual interesse público é que devem ocorrer as desonerações tributárias.

Atualmente, a imunidade tem caráter excepcional, visto que em regra vige o princípio da generalidade da tributação, denotando índole nitidamente política. Em todas as searas do direito o instituto da imunidade é conferido sempre em casos de garantias protetivas. Empiricamente tem-se o

entendimento que a imunidade é uma blindagem, um privilégio conferido aqueles que o poder público tem interesse em proteger ou incentivar o desenvolvimento.

2.2. Da Origem Legal do Instituto da Imunidade Tributária

Como visto anteriormente, o instituto da imunidade tem aplicação em vários segmentos do Direito. No âmbito tributário a imunidade foi evoluindo do simples privilégio conferido aos nobres, passando por adaptações de interesses do Estado, até se aperfeiçoar em benefícios conferidos de forma legal do novo Estado Democrático de Direito. Senão vejamos os relatos históricos.

De um modo geral, realça o professor Ricardo Lobo Torres:

“No Estado patrimonial as imunidades fiscais eram formas de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a igreja, em homenagem a direitos imemorais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.

Com o advento do Estado fiscal a mesma expressão ‘imunidade’ ganha novo conteúdo, é limitação absoluta do poder tributário, agora pertencente ao Estado e não mais ao Rei, ditada pelos direitos individuais pré-constitucionais. Ingressa explicitamente na Constituição americana, que proclama no art. 4º, seção 2, que ‘os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos de outros Estados’; posteriormente a 14ª Emenda (1868) declara que nenhum Estado pode prejudicar”os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos”²³

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). Imunidades Tributárias: Nova Série nº 4. São Paulo. Editora: Revistas dos Tribunais. Vários Autores. 1998. P33

A respeito da instituição da imunidade tributária no Brasil, o Professor Bosco Peres faz brilhante relatório legal. Vejamos:

No Brasil a imunidade tributária tem seu marco com a Constituição do Império, de 1824, pouca era mencionada matéria tributária, mas existiam aspectos embrionários da capacidade contributiva e imunidade fiscal.

A primeira Constituição republicana, 1891, com seu anteprojeto redigido pelo inigualável Rui Barbosa, que confessadamente se inspirou na Carta norte-americana, expressa as imunidades recíprocas entre os Estados e para o culto religioso, embora desconsiderasse os municípios.

A Carta de 1934 reitera a vedação ao embaraço dos cultos e exonera a tributação sobre a produção de combustíveis e mantém as imunidades recíprocas entre os entes políticos, incluindo os municípios. Inovou ao estabelecer imunidade em relação ao exercício profissional de jornalistas e professores além de vedar imposto relativo à renda cedular de imóveis.

A Constituição de 1937 manteve apenas a imunidade dos cultos religiosos, suprimindo as imunidades recíprocas dos entes federados que veio a positivar-se novamente somente com o advento da Emenda nº 9, de 1945.

A Carta Magna de 1945 isentava do imposto de consumo os produtos considerados como de “mínimo indispensável” das pessoas de reduzida capacidade econômica. Mantinha as imunidades recíprocas entre as pessoas políticas e as imunidades dos cultos religiosos. Inovou ao estabelecer imunidade para partidos políticos, entidades educacionais e assistências e papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Com a Emenda nº 18/65, que formulou o sistema tributário, as imunidades passaram a ser previstas expressamente, de forma semelhante à Constituição atual. Como novel fundou as imunidades das autarquias. A Constituição de 1967, basicamente manteve as imunidades da CF/64.

Por fim, a atual Constituição, no seu art. 150, aperfeiçoou o conceito das imunidades tributárias, incluindo as fundações dos partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores. Foi mencionada a ausência de finalidade lucrativa das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade. Ficou estabelecida a imunidade recíproca das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e aclarada o alcance das imunidades recíprocas entre os entes políticos do princípio federativo.

Finalmente, importante frisar que o instrumento da imunidade tributária foi se positivando com o enlace na idéia de que determinadas pessoas, bens e situações, de acordo com sua natureza jurídica e importância social

merecem tratamento distanciado ao alcance da indisponibilidade tributária.³⁴

O caminho evolutivo percorrido pela imunidade tributária no Brasil demonstra que o instituto foi adquirindo força gradativamente na Constituição Federal. A cada Inovação constitucional, a imunidade tributária abrange seus limites de forma a incluir as principais questões tributárias do nosso sistema. Dessa forma, a imunidade tributária tornou-se, para o Brasil, o instrumento que garante relação mais justa entre fisco e contribuintes.

Houve vários casos de anistia fiscal remotos e próximos na história jurídica nacional. Antes da vigência do Código Tributário Nacional, saliente-se que o Ministro da Fazenda, a título de equidade, poderia perdoar as multas por proposta do Conselho de Contribuintes nos processos por estes julgados.

Hoje a matéria é engessada em sede do Código Tributário Nacional que marca estes favores pelo princípio da legalidade.

Como se vislumbra os institutos da isenção e imunidade fiscal sempre existiram no mundo do direito, primeiramente como favores fiscais e atualmente marcados por regras legais uniformes e isonômicas para todo o agregado populacional. Esses incentivos devem ser conferidos com fundamento no interesse coletivo, decorrente de frutos de planejamento tributário consciente e científico, por parte dos governantes.

Para Sacha Calmon Navarro⁵, o Estado federal tem sido apontado, tradicionalmente, na manutenção da unidade, com preservação das diferenças sociológicas, culturais, éticas e econômicas locais, no respeito às multiplicidades regionais. Esse enfoque é dado, especialmente, nos federalismos historicamente formados da periferia para o centro, da dissimetria

⁴ PERES, João Bosco. Competência tributária negativa. Imunidade tributárias. Jus navegandi. Disponível em : [HTTP:jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478). Acesso em 09,out.2012

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 123.

para uma simetria incipiente (como é o caso dos Estados Unidos). Em outros países, em que resultou menos da pressão da realidade, como fato sociológico anteposto, e mais de uma decisão, que não pode ser negligenciada: a de configurar uma evasão do poder vertical e uma preservação da democracia.

Embora não tenhamos tido fortes raízes históricas ligadas ao Federalismo, a intermitência da democracia brasileira recomendou e ainda recomenda a adoção dessa forma de Estado e sua manutenção. E não importam as críticas que podem ser levantadas. O papel que cumpre o Estado Federal, como garantia adicional da liberdade e da República democrática, é suficiente para legitimá-lo. Por essas mesmas razões é primoroso o resumo que faz Stein, na Alemanha, das vantagens da decisão em favor do federalismo.

“o sentido do princípio federativo é visto, hoje, menos na manutenção de peculiaridades regionais do que em uma segurança adicional da liberdade. A divisão dos poderes, segundo Montesquiel, quase não tem mais significado prático.

*A tendência do moderno Estado administrativo a uma acumulação de poder cada vez maior, que já levou, na Alemanha, uma vez, a um totalitarismo funesto, precisa ser detida por isso com outros contrapesos. A isto serve também, entre outros, a distribuição do poder estatal entre a Federação e os Estados. Como nova forma de evasão da força (‘evasão do poder vertical’) ela deu bons resultados nas décadas passadas em muitas oportunidades. Isto não deveria ser esquecido quando se acentuam, por outro lado, as muitas desvantagens do princípio estatal federativo. Por longo período, seu futuro vai depender de qual uso os Estados fazem de suas competências”.*⁶

Não se nega a possibilidade de a forma unitária de Estado conviver com regimes políticos que adotam o princípio democrático, nem

⁶ STAATSRECHT, apud RICHTER e SCHUPPERT. **Casebook Verfassungsrecht. München**, Verlag C, H. Beck. 1987, p. 358.

tampouco o princípio federal representa defesa absoluta contra os regimes ditatoriais. Mas a descentralização de poder, peculiar à forma federal de Estado, acarreta mais facilmente a República democrática, dificultando o totalitarismo. Afinal, enriquecer o federalismo, dotando de maior autonomia os entes estatais que convivem no mesmo Estado, ampliar a competência legislativa de Estados-Membros e Municípios, é dar maior espaço à co-deliberação e a autodeterminação popular. Em um país de grande extensão territorial e elevado número de habitantes como no Brasil, restabelecer o equilíbrio federativo, através da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor. Crescer a liberdade política de Estados e Municípios é, sem dúvida, fazer crescer o nível de participação política de cada um em particular.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 inseriu, logo em seu 1º artigo, a expressão "democrático", como caracterização e adjetivação do Estado de Direito. Acolhendo esse conceito-chave do regime adotado pelo Brasil a partir de 1988, bem como o fez a Constituição da República Portuguesa, inserindo o seu artigo 2º com a expressão Estado de Direito Democrático, e também a Constituição Espanhola, apresentando em seu artigo 10, o Estado Social e Democrático de Direito.

Percebe-se, então, ao menos superficialmente, que o Estado Democrático de Direito engloba os princípios relativos ao Estado de Direito e do Estado Democrático.

Com tanta repercussão a respeito da expressão democrática, não nos parece sensato adentrar ao tema, sem tecer, ainda que brevemente, considerações a respeito de democracia, trazendo à colação um conceito de democracia.

Segundo o Novo Dicionário de Língua Portuguesa:

"Doutrina ou regime político baseado nos princípios da soberania popular e da distribuição eqüitativa de poder, ou seja, regime de governo que se caracteriza, em essência, pela liberdade do ato eleitoral, pela divisão dos

*poderes e pelo controle da autoridade, i. e., dos poderes de decisão e de execução; democratismo."*⁷

Como a conceituação de democracia é histórica e encontra-se sedimentada na cultura de um povo, a Constituição preceitua no parágrafo único de seu artigo 1º a implementação desse conceito, já que democracia é um meio e não um fim em si mesma, assim diz o texto constitucional:

"Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta constituição."

Há de se observar, que a Constituição Brasileira se assemelha às Constituições Portuguesas e Espanhola . Tal fato não se deu por acaso, pois nos ensina Gomes Canotilho⁸ que as doutrinas portuguesa, espanhola e alemã influenciaram o constituinte brasileiro a inserir no texto constitucional, acolhendo o conceito de Estado Democrático de Direito.

Portanto, a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e não deixa de ser uma decisão pela igualdade, na medida em que se respeitam as diferenças e peculiaridades locais e regionais. Tal respeito, ao mesmo tempo, torna essas disparidades menos relevantes ou menos radicais.

Está claro que a democracia republicana, como forma de governo, e o federalismo, como forma de Estado, são conceitos inconfundíveis. Mas guardam conexões – ambos se assentam na liberdade e na igualdade, em maior ou menor grau -, pois à medida em que mais fortalece e se enriquece o Estado federal naquilo que é sua característica (descentralização jurídico política), mais ganha, em termos qualitativos, a República democrática que, nas distintas esferas estatais, obtém novas e mais latas oportunidades de co-decisão e co-participação popular na ordem jurídica. a Constituição de 1988 representa a culminância de um processo de abertura política já lentamente iniciado para o restabelecimento da vida democrática nacional. Por isso, como

⁷ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1975.

⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes e Moreira, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1984.

não poderia deixar de ser, criou de reforçar o federalismo, como garantia adicional da liberdade, cuidou de aumentar o espaço legislativo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Portanto, o federalismo financeiro nacional repousa na idéia de que as competências tributárias conferem aos entes estatais . pelo menos à União e aos Estados . receita suficiente (e até excedente) para a manutenção dos serviços e finalidades públicas que lhes são atribuídos. Cada ente público deve criar os tributos que lhe foram destinados pela Constituição, arrecadá-los e administrá-los, sendo essa receita, em princípio, garantidora da governabilidade de cada pessoa estatal. Os excedentes devem ser redistribuídos para os entes estatais menores, dotados de menor extensão territorial, em que os fins de equalização são predominantes (da arrecadação da União devem verter recursos para os Estados e Municípios; dos meios financeiros atribuídos aos Estados parcela deve ser canalizada para os Municípios). A redistribuição de tais recursos obedece a critérios diversificados, mas a necessidade é mais relevante, de tal sorte que, além de um fundo especial destinado a favorecer os Estados do Norte, Nordeste ou Centro-Oeste, criado pela Constituição, cerca de 85% dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal são canalizados para aquelas mesmas regiões mais pobres do País (Lei Complementar nº 62, de 1989) e apenas 15% são destinados ao Sul-Sudeste.

Em relação ao Direito Tributário, impostos, antes atribuídos ao campo de competência da União, passaram ao Poder Legislativo estadual, como o incidente sobre serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, sobre minerais, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica. Além disso, o imposto incidente sobre a transmissão causa morte e doação de quaisquer bens ou direitos, como espécie nova, foi conferido aos Estados-Membros. Finalmente, permite-se aos entes estaduais criar adicional ao imposto de renda pago à União. É evidente que, no Direito Tributário, a questão assume dupla importância, envolvendo tanto o fortalecimento político, quanto o financeiro. Ao conferir maior renda tributária a Estados, Distrito

Federal e Municípios, quer pela participação de um ente estatal no produto da arrecadação de outro, quer pela participação de fundos de redistribuição, quer pela atribuição mais lata de competência tributária, a Constituição dotou-os de maior autonomia política, legislativa e financeira. Sem dúvida, especialmente o crescer da autonomia político-jurídica do Estado federal é que configura fruto e reflexo de um ser democrático de direito.⁹

O art. 5º VI da CF/88 consagra a garantia de liberdade religiosa dos cidadãos, independentemente do modo como ocorra sua manifestação e divulgação.

Essa prerrogativa conferida aos templos pode encontrar sua razão partindo-se do pressuposto de que as atividades religiosas não ensejam lucro. Compreende uma forma de resguardar os interesses precípuos das igrejas e não desvirtuá-las para os assuntos da vida econômica.

O legislador procurou, na alínea *b* do inciso VI do art. 150, impedir que as atividades religiosas sofressem qualquer coação fiscal.

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e o limite. Nos países que adotam constituições rígidas, como o Brasil, a imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, delimitar o campo tributável posto à disposição do ente tributante.

A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Costuma-se dizer que a imunidade é um *prius* em relação ao exercício da competência tributária, e a isenção, um *posterius*.

⁹ O art. 31, item V, letra b, da Constituição de 1946, dispunha: “À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado (...) V – Lançar imposto sobre: (...) b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”.

Ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurídicos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos limites da descrição legislativa do “fato gerador” é intributável à falta de previsão legal). É pacífico na doutrina o entendimento de que a imunidade está ligada à ausência de capacidade contributiva, à universalidade dos tributos e ao papel social que determinados sujeitos exercem na sociedade.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A ISENÇÃO

3.1. Conceito de Imunidade Tributária

Para conceituar o instituto da imunidade tributária, é imprescindível primeiro definir o que é competência tributária.

Por ser o Estado brasileiro uma federação, como já vislumbramos no tópico anterior, formada pelas unidades da federação, os Estados e o Distrito Federal, e, para grande parte da doutrina, também pelos Municípios.

Como uma federação que é, o poder de tributar, isto é, de obter receitas através da instituição de tributos, deve ser repartido entre os entes políticos, afim de que cada um deles, no âmbito das suas atribuições, possa se desincumbir das mesmas com os recursos arrecadados compulsoriamente de toda a sociedade.

Neste contexto, reside a competência tributária, o poder que os entes políticos possuem de instituir tributos, poder este concedido e delimitado constitucionalmente.

Os municípios, por exemplo, podem instituir e cobrar dos munícipes o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), porque há uma previsão constitucional para tanto (art. 156, inc. I).

Caso a Constituição não previsse que fosse dos municípios a competência para instituir esse imposto, qualquer cobrança do mesmo pelas municipalidades seria inconstitucional, pois não encontraria guarida na Carta Magna.

É a competência tributária fixada constitucionalmente para que os municípios possam instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana que torna constitucional a cobrança do mesmo, mediante a edição de leis municipais que concretizem essa competência, estabelecendo a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo e o sujeito ativo do imposto, respeitados todos os princípios e regras constitucionais.

Assim, a Constituição da República estabelece a repartição das competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, competências essas que se concretizam com a edição de leis que instituem os tributos. Com a realização das hipóteses de incidência previstas nas respectivas leis, poderão os entes detentores da competência tributária cobrar os tributos dos sujeitos passivos, auferindo, assim, as receitas indispensáveis para a consecução dos deveres constitucionais.

Roque Antonio Carrazza, assim conceitua a competência tributária:

Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.¹⁰

As imunidades tributárias ajudam a desenhar, de forma negativa, o âmbito das competências tributárias dos entes políticos, pois, assim como estas, elas tem sede exclusivamente constitucional.

A imunidade tributária é uma regra estabelecida constitucionalmente, que dirá sobre que fatos, atos, pessoas ou coisas não poderão ser instituídas normas de tributação. Alguns doutrinadores a consideram norma de limitação da competência tributária. Mas, note-se que, pelo fato dela ser concomitante e ter mesma sede, a Constituição, ela não

¹⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 288-289.

limita a competência tributária, mas a conforma no mesmo momento em que ela surge.

A imunidade tributária é, assim, regra constitucional negativa que estabelece, juntamente com outras regras constitucionais positivas, a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Disso se chega as seguintes conclusões acerca da imunidade tributária: (a) sua sede é sempre constitucional; (b) auxilia a estabelecer o âmbito da competência tributária dos entes políticos de forma negativa.

Vale-se, novamente, da lição do Professor Roque Antonio Carrazza, para a conceituação da imunidade tributária:

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

(...)

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.¹¹

Por ter a imunidade tributária sede constitucional, já que colabora na fixação da competência tributária dos entes políticos, uma norma infraconstitucional que a contrarie, que invada o campo tirado da tributação pelo constituinte, seguramente será declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário. Vai-se até mais longe, certas imunidades, não todas, expressam valores tão fundamentais para a Constituição, que sequer pelo constituinte derivado as mesmas poderão ser suprimidas, sem que com isso se ofenda ao §4º do art. 60 da Carta Magna.

¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit. p. 398,399

Nesse sentido já teve oportunidade de se manifestar o Pretório Excelso. Veja-se o seguinte trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento da ADIn nº 939, em 15 de março de 1993:

No que toca, porém, à exclusão, por força do §2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3, da aplicação ao IPMF do art. 150, VI, da Constituição, que arrola as imunidades tributárias, também peço vênias ao eminente Ministro Relator para aí julgar procedente a ação em maior extensão do que a do seu voto.

É que, ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais as imunidades ali outorgadas, na alínea b, aos "templos de qualquer culto", na letra c, ao "patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos", e, na letra d, a "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão", constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como a liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, o pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.

Por isso, declaro a inconstitucionalidade no §2º do art. 2º, da menção ao inciso VI do art. 150, sem restrições, que estendo, conseqüentemente, ao §2º do mesmo artigo.

No entendimento do conceito de imunidade tributária, é de bom alvitre que se a diferencie de um instituto muito próximo a ela, a isenção.

A imunidade tributária, como já visto, tem sede constitucional e contribui, como norma de vedação, para a formação da abrangência da competência tributária. Já a isenção é sempre regra infraconstitucional e não influencia na competência tributária do ente tributante.

Estabelecida a competência tributária pela Carta Magna, poderá o legislador criar hipóteses nas quais, uma vez ocorrido o fato gerador de um dado tributo, estará o sujeito passivo dispensado do pagamento do mesmo, pois a norma isentiva impede a constituição do crédito tributário (exclui o crédito tributário, na dicção do art. 175 do Código Tributário Nacional).

Como se trata de benefício instituído por intermédio de lei, poderá o mesmo ser revogado por lei posterior (lei ordinária, nos termos do art. 150, §6º da Constituição), o que não ocorre com a imunidade, a qual, em determinados casos, não poderá ser revogada sequer pelo constituinte derivado, como já se observou.

Os doutrinadores não chegaram a um conceito único, pelo contrário, grassa ainda muita controvérsia sobre esse tema, razão por que se torna indispensável conhecer as principais definições segundo lições ditadas pelos doutos na matéria constitucional tributária, para ao final concluir-se este item trazendo à baila a análise crítica sobre tais conceitos segundo a atual doutrina existente, sem que isto consista demérito algum aos autores a seguir invocados.

O professor Souto Maior Borges¹² define a imunidade tributária como a qualidade de norma constitucional de limitação ao poder de tributar não podendo ser encarada como uma simples vedação de tributar, impondo-se que seja definida como regra de exclusão de competência tributária.

Pontes de Miranda ao abordar o tema afirma:

“A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie”¹³

Para Hugo de Brito Machado¹⁴ a imunidade constitui regra de limitação de competência tributária, resultante de norma constitucional, aquilo que é imune não pode ser tributado.

¹² BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias, Sugestões Literárias S.A. Op. Cit.**

¹³ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. São Paulo: Max Limonad, 1953. v. 1 p. 156.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

Aires Ferdinando Barreto¹⁵ também vê a imunidade como uma regra de exclusão de competência tributária, vedado o exercício desta a determinados bens, pessoas e situações.

Já Ruy Barbosa Nogueira, define a imunidade como:

“uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”.¹⁶

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes,¹⁷ a imunidade constitui um meio político utilizado pelo Constituinte que possui o escopo de preservar certos valores éticos e culturais que a ordem jurídica procura proteger por meio de limitações ao Poder Fiscal.

Luciano Amaro¹⁸ enxerga a imunidade como uma qualidade da situação que em razão de alguma peculiaridade específica, de ordem pessoal ou material, o Constituinte resguardou da tributação. Segundo ele:

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

Já Paulo de Barros Carvalho¹⁹ ao tecer seus comentários sobre os conceitos de “imunidade”, ditados por alguns autores, em especial aqueles

¹⁵ BARRETO, Aires Ferdinando. **Imunidades tributárias**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 167.

¹⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 145.

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

que a vêem como “uma limitação constitucional às competências tributárias”, ensina que as definições utilizadas pela doutrina encontram obstáculos na própria lógica que decorre dessas afirmações, que não se sustentam à medida que não há cronologia entre as normas que fixam a competência tributária e as que as limitam (também chamadas de normas imunitórias) até porque essas também constituem uma das formas de delineamento de competência, agregando-se às demais.

Com a argúcia que é peculiar Paulo de Barros Carvalho também observa:

*“Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidades, para os casos que ultrapassem os limites conferido. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita, legalidade. E, assim por diante, cada investida do fisco, violadora dos primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade, da jurisdição e de todo amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar “Imunidades Tributárias”.*²⁰

Ressalta também que as imunidades tributárias são como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. Cit

Clélio Chiesa²¹ analisando esse rol de definições em que ora se entende que a imunidade constitui uma não-incidência constitucionalmente qualificada, ora é vista como uma supressão ou exclusão do Poder de Tributar, ou ainda, como uma limitação ao Poder de Tributar, ou como uma limitação constitucional à competência tributária, tece seus comentários afirmando que todos esses conceitos pecam por pressupor uma “cronologia” que inexiste à medida que as normas de competência e as normas de imunidade nascem juntas, decorrem de uma criação instantânea do Poder Constituinte Brasileiro, ou posteriormente pelo Poder Reformador, como forma de delinear o campo de incidência tributária dos entes políticos.

Diante dos fundamentos jurídicos que sustentam a avaliação crítica feita pelos dois últimos autores referenciados acima, também se entende que o conceito de imunidade merece ser repensado não só como forma de distingui-la de outras formas de não tributação existentes na legislação infraconstitucional, mas principalmente, como meio de avaliar os seus efeitos, conferindo aos entes imunes tratamento jurídico adequado.

Eduardo de Moraes Sabbag, assim define a imunidade tributária:

*[...] As imunidades representam uma delimitação negativa da competência tributária. Como a competência tributária representa o mister legiferante de criação de tributos, pode-se dizer que a regra imunitória se traduz em elemento de “incompetência tributária”. Imunidade é matéria de sede constitucional, materializando uma dispensa constitucional de pagamento de tributo [...]*²².

Portanto, imunidade é o obstáculo decorrente da norma Constitucional. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que

²¹ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

²² SABBAG, Eduardo de Moraes, **Direito Tributário: Elementos do Direito**. (6 ed.). São Paulo: Premier, 2005. p. 43.

a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que por ela é acobertada.

Para José Wilson Ferreira Sobrinho:

“a norma imunizante não tem apenas função de delinear à competência tributária, senão que também outorga ao imune direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido”.²³

Roque Antônio Carraza, afirma que:

“A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, como assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações”.²⁴

Ives de Gandra da Silva Martins defende que:

“A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde a vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais, sendo obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática está colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independente, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela Lei Maior.”²⁵

²³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 636.

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

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988**. 5 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 135.

Antonio Roque Carrazza também leciona a irrevogabilidade das imunidades pelo constituinte derivado, apesar de defini-las como regras de incompetência tributária, sob o argumento de que as imunidades são garantias fundamentais dos cidadãos-contribuintes e, em sua maioria, conseqüências lógicas de princípios informadores do Sistema Tributário Nacional:

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

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

...

Abrindo um ligeiro parêntese, convém termos presente que a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). Portanto, não podem ter seu alcance diminuído nem mesmo por meio de emendas constitucionais, quando mais pelo legislador ordinário²⁶

Denise Lucena Rodrigues também defende:

“que as imunidades representam uma garantia aos cidadãos, quando devidamente prevista. Havendo uma norma limitadora determinando que pessoas, bens e serviços não sejam tributados, tal norma estará gerando direito, qual seja, a garantia de não exação. São voltadas para o cidadão e não para o Fisco.

E como gênero da não-incidência, do qual são espécies: o fato não tributado, a imunidade e a isenção, deve-se ter clara a posição da imunidade como a não-incidência permanente e a isenção, como a não-incidência temporária ou provisória: Tanto o âmbito da isenção como o da incidência compreendem o universo dos fatos econômicos que podem estar ou não sujeitos à

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. cit, p.

*incidência tributária. Este universo é mutável a qualquer instante, dependendo da vontade do legislador. Já a imunidade é permanente, no sentido de que, enquanto prevalecer o Texto Constitucional, ela não poderá ser alterada pelo legislador ordinário. A revogação da imunidade só é cabível se houver mudanças nos critérios qualificadores do beneficiário, alterando os requisitos indispensáveis a sua concessão. Pode-se mesmo classificar a imunidade como direito fundamental do contribuinte, portanto inalterável.*²⁷

Ainda somando argumentos a embasar a inalterabilidade das imunidades tributárias por emenda constitucional, acentue-se o princípio da supremacia constitucional quando se tem uma constituição rígida, como é a brasileira.

Ora, já se afirmou que as imunidades não são exceção, mas o são as regras de tributação, uma vez que a regra para os cidadãos é a de que ninguém é obrigado a algo sem lei prévia que o estabeleça. Igual a dizer, a regra é a da liberdade geral que pode ser tolhida por lei em nome da convivência social. Por outro lado, a legalidade dirigida à Administração Pública, significa que esta só pode fazer o que prescrito em lei, restando pouquíssimo ou nenhum espaço à discricionariedade.

O Estado só pode tributar porque o Constituinte assim o autorizou, indicando-lhe os exatos limites. Tanto assim que está adstrito à estrita legalidade. O cidadão, por conseguinte, só deve pagar tributo se este devidamente prescrito em lei.

Analisando verticalmente, sempre com base na doutrina esposada nos subitens antecedentes, dois momentos nos quais o Supremo Tribunal Federal foi instado a manifestar-se acerca da relativização e revogação de imunidade tributária:

²⁷ RODRIGUES, Denise Lucena, **A imunidade como limitação à competência impositiva**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 54.

Decisão A: ADI 939-7 de 1993 decorrente da Emenda Constitucional nº 03/1993 que instituiu o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira sem a observância do artigo 150, inciso VI, alíneas a a d. Esta ADIN declarou inconstitucional a emenda, afirmando não excepcionável o dispositivo citado; e,

Decisões B: RE 372.600-5 de dezembro de 2003 e AR 1997.01.00.013399 6/DF, de setembro de 2004, ensejados pela Emenda Constitucional nº 20/1997 que revogou a imunidade prescrita no artigo 153, §2º, inciso II. Não houve ADIN envolvendo o tema, conforme pesquisa solicitada ao Supremo Tribunal Federal em outubro de 2004, nem decisão no sentido da inconstitucionalidade da emenda, mas apenas as decisões no recurso especial e na ação rescisória citadas, que concluíram por sua constitucionalidade²⁸.

Analisem-se, primeiramente, os fundamentos da decisão A:

No acórdão, apenas no que se refere à matéria interessante ao presente estudo, a conclusão foi no sentido da inconstitucionalidade do §2º do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 03/1993, por afronta também ao disposto no artigo 150, inciso VI. Houve votos vencidos e no que toca o tema relevado houve dissensão entre as conclusões do Senhor Presidente Ministro Octavio Gallotti e do Senhor Ministro Marco Aurélio.

O Senhor Presidente declarava a inconstitucionalidade apenas em relação à alínea a do inciso VI do artigo 150, afirmando vedada sua revogação pelo inciso I do §4º do artigo 60 que impede proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado. Não concluía pela inconstitucionalidade da revogação das alíneas a a c, argumentando que:

“14. Quanto às vedações de que trata o inciso VI do art. 150, não me parece que configurem, propriamente, garantias individuais, mas, sim, imunidades tributárias, que, por Emenda Constitucional, se pode excepcionar, quando se autoriza a instituição de tributo novo, desde que não se imponha sacrifício desarrazoado a tais entidades.

15. Isto , porém, com relação às imunidades previstas nas alíneas “b”, “c” e “d” do referido inciso VI do art. 150.” (destacou-se).

O Senhor Ministro Marco Aurélio, por seu turno, com voto vencedor neste ponto, concluiu pela inconstitucionalidade da desconsideração de todas as alíneas do inciso VI do artigo 150, afirmando constituírem as imunidades das alíneas a a c, todas

²⁸ http://www.ite.edu.br/download/artigo_josiane.pdf

elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais dos princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante e negando-as, portanto, como direito ou garantia individual.

Apenas acrescente-se que sob os mesmos argumentos o acórdão declarou inconstitucionais os artigos 3º, 4º e 8º da Emenda, os quais decorriam do comentado §2º.

Veja-se que nenhum dos Senhores Ministros seguiu a fio as lógicas doutrinárias expostas nos apartados antecedentes, um afirmando sem qualquer fundamento que as imunidades tributárias são excepcionáveis, e outro, que são figuras jurídicas ímpares que não se confundem com direito ou garantia individual, entretanto que servem de instrumento essencial aos princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição.

Porém, felizmente, muito embora não se perceba a análise vertical da figura jurídica posta *sub judice*, de certa forma houve preocupação com a pessoa humana através das cláusulas mestras da Constituição Federal.

Observe-se que se o acórdão fosse pela constitucionalidade da emenda, também não seria com base nas lógicas doutrinárias colacionadas nesta pesquisa – capacidade contributiva e liberdades humanas –, o que resta claro nos argumentos dos votos vencidos.

Na decisão da ADIN em análise, muito embora com postura desligada da teoria exposta pela doutrina, mostrou-se ligada à paz social com justiça, interesse primeiro do Estado, e ao homem, interessado maior na vida social solidária.

Contudo, tal postura mostra-se como uma moeda de duas faces, tendo uma cruel que deve ser evitada, pois deixa o cheiro de *decisão política* no ar, desligada da lógica jurídica e, portanto, muito facilmente distorcida para o lado de maior interesse.²⁹

Na decisão analisada, percebe-se que não foi questionada a natureza jurídica as Imunidades. Em determinado momento até se procurou por seu fundamento, no caso do Senhor Ministro Marco Aurélio, porém também não da forma necessária, com a certeza pedida pelo Estado Social de Direito.

²⁹ http://www.ite.edu.br/download/artigo_josiane.pdf

Há que se aplaudir, portanto, o bom senso jurídico que prevaleceu, porém sempre alertando ao risco de se desligar da lógica jurídica na análise dos dispositivos legais.

Afinal, se não mais é suportável a tese de que as imunidades são favores conferidos aos homens pelo Estado legislador, também não o é a tese no sentido de que qualquer direito humano é aquele concedido ao homem pelo Estado julgador. Em suma, a isenção é sempre legal e exclui o crédito tributário. A imunidade é sempre constitucional e contribui, negativamente, para a delimitação da competência tributária.

3.2. Conceito de Isenção

Isenção é uma dispensa do pagamento do tributo devido, por excluir o correspondente crédito tributário conforme preceitua o Art. 175, I, do Código Tributário Nacional. A isenção pode também ser definida como sendo uma parte liberada do campo da incidência, pois nele devem estar contidos os fatos, eleitos pelo legislador, aptos à tributação, dando, assim, o nascimento da obrigação tributária. Conclui-se, então, que se isenta o que a priori foi tributado.

Logo, trata-se de:

- concessão de *benefício de natureza tributária* ;
- do benefício concedido decorre *renúncia de receita*.

Face às disposições contidas no artigo 14 e parágrafos, da Lei Complementar nº 101/00, a questão deve ser vista sob a forma como o benefício é concedido (art. 176 do CTN) e se a sua concessão corresponde a *tratamento diferenciado* (art. 179 do CTN), ou seja:

- se o benefício é concedido em *caráter não geral*, ou

- se o benefício é concedido em *caráter geral*.

O benefício pode ser concedido em *caráter não geral*, ou seja, para que o mesmo se efetive, é necessário despacho da autoridade administrativa, caso a caso, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei. Se o benefício for concedido em *caráter geral*, isto é, se a sua concessão assegurar a qualquer pessoa, física ou jurídica, a isenção do pagamento do Tributo, independentemente de requerer tal benefício a qualquer autoridade, bastando o preenchimento das condições e requisitos contidos na lei instituidora do mesmo para se credenciarem do referido incentivo fiscal, não será caracterizado, para os efeitos da LC nº 101/00, como *Renúncia de Receita* uma vez não estar tal benefício enquadrado nas disposições preceituadas no seu artigo 14.

Aproveitando-se do ensejo, lembramos dos valiosos ensinamentos do festejado e saudoso mestre Ruy Barbosa Nogueira³⁰, leciona que:

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

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

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

3.3. A Imunidade Tributária e a Isenção: Aspectos Distintivos

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª edição. Editora Saraiva, pgs. 176/179.

Não há que se confundir imunidade com isenção. Notadamente estes dois institutos têm definições e alcances distintos, apesar de ambos resultarem do não pagamento do tributo. A isenção é instituída por lei ao passo que a imunidade pela Constituição.

A isenção, por ser concedida por lei, pode também por outra lei ser revogada. Não tendo sido concedida por prazo determinado e sob determinadas condições pode ser retirada pelo Legislador Infra-Constitucional a qualquer tempo, nada podendo fazer o contribuinte.

Tal situação deve ser interpretada de forma a estabelecer o sentido do texto legal. Ela deve modernizar a lei, pois se assim não fosse, a lei existente não conseguiria apresentar soluções jurídicas adequadas ao presente. Sabemos também que a interpretação lógica de uma lei consiste numa investigação histórica, ou seja, se o fim pretendido por ela alcançou o objetivo fim e estabeleceu seu exato sentido.

Paulo Dourado de Gusmão entende que:

*[...] Todavia, a lei não se destina a um corpo social moribundo, mas a uma sociedade viva, em mobilidade, tendo épocas de crise, outras de estabilidade e desenvolvimento. Por isso, pela interpretação, deve-se, pensam outros, adaptar a velha lei aos novos tempos [...].*³¹

A imunidade por sua vez é garantida pela Constituição. Não pode o Estado, por exemplo, sob qualquer pretexto, instituir tributos sobre os templos de qualquer culto religioso.

Esta imunidade não pode ser revogada sequer por emenda à Constituição, pois constitui proteção ao direito fundamental, à liberdade de expressão, não podendo ser objeto de emendas. Conforme a Carta Republicana de 1988, que diz:

³¹ GUSMÃO, Paulo Dourado de. "Introdução ao Estudo do Direito" Op. Cit. p. 224.

Art. 60. (...)

(...)

§4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendendo a abolir:

(...)

IV- Os direitos e garantias individuais.

Assim, para melhor ilustração o Artigo 5º. da Carta Republicana trata dos direitos e garantias fundamentais, que aduz:

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 a suas liturgias.

Assim, somente diante de um novo texto Constitucional tais imunidades podem ser alteradas. É a proteção máxima que o Direito pode oferecer, pois somente por meio de uma nova Assembleia Nacional Constituinte elas podem ser modificadas ou suprimidas.

Luciano Amaro³² observa que a diferença fundamental entre a imunidade e a isenção consiste, nos diferentes planos em que essas habitam, a primeira encontra-se no plano da definição de competência, e a segunda, no plano do exercício da competência, ou seja, em um caso a própria constituição, excepciona as situações que permanecem imunes à tributação, fora do alcance do poder de tributar outorgado pela norma constitucional e, no caso da isenção, a pessoa política competente para tributar exclui determinadas situações da incidência tributária.

³² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Op. Cit. p. 45.

Na visão do professor Hugo de Brito Machado,³³ a imunidade está em patamar superior ao da isenção, uma vez que constitui uma limitação ao poder de tributar, não podendo ser modificada por lei ordinária, como ocorre com a isenção. Em consequência, também não pode sofrer restrições através de lei ordinária.

Revela salientar, igualmente, as diferenciações entre esses dois institutos da imunidade e da isenção, observado pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho³⁴, quando ensina que ambas constituem categoria legislativas que condicionam as normas tributárias cooperando em sua formação, em que a primeira habita na Constituição e a segunda resulta de lei menor, complementar ou ordinária, sendo àquela voltada para valores “caros”, que se destinam a durar mais, enquanto estas, as isenções, abrigam interesses mais comuns, que por natureza se modificam com maior frequência.

Convém destacar, a essa altura, o direncial que é ditado por Paulo de Barros Carvalho³⁵, quando afirma que “as regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta”.

Aliás, mais uma vez Clélio Chiesa³⁶, inspirado nas lições do professor acima citado, ressalta que imunidade como norma de estrutura disposta no texto constitucional limita-se a delimitar as competências tributárias entre as pessoas políticas de direito interno, não se ocupando da criação do tributo, função destinada ao legislador ordinário que elabora as normas de conduta, responsáveis por ditar às pessoas imunes o dever-ser, o proibido e o permitido, integrando ambas o sistema do direito positivo, em que pese à diversidade de seus fins.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 87.

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed.rev. atual. E ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 362

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. *Op. Cit*

³⁶ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. *Op. Cit.*

Note-se, portanto, que a imunidade e a isenção tributária são institutos que não se confundem. A primeira prevista na norma constitucional, como regra de estrutura, delimitando o campo das competências tributárias, resguarda valores sociais e éticos; a segunda disposta na lei complementar ou lei ordinária, viabiliza interesses mais comuns consistentes em regras de conduta, situando-se, portanto, em patamares bem distintos, inclusive, hierarquicamente localizados em graus diversos, o primeiro considerado superior ao segundo, principalmente em razão da importância de preservar algumas pessoas, bens ou situações do ônus da tributação, a fim de propiciar a cooperação dos entes privados com as atividades estatais, essenciais para o desenvolvimento da sociedade.

De acordo com Pedro Lenza:

O poder constituinte originário (chamado por alguns de inicial ou inaugural) é aquele que instaura uma nova ordem jurídica, rompendo, por completo, com a ordem jurídica precedente. O objetivo fundamental do poder constituinte originário, portanto, é criar um novo Estado, diverso do que vigorava em decorrência da manifestação do poder constituinte precedente.³⁷

Portanto, a imunidade tem por objeto a proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Na contra-mão do espírito da lei está a concorrência do gordo filão dos dízimos e contribuições que vem acirrando a luta entre as referidas igrejas e, não raras vezes, entre os próprios membros da seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizentes com a livre manifestação do credo assegurada pela Carta Magna.

A expressão imunidade tributária tem duas acepções: uma ampla, construída a partir da interpretação dos dispositivos constitucionais que proíbem ou vedam a autuação tributante, estabelecendo a incompetência da

³⁷ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 8 ed. São Paulo: Método, 2005. p. 58.

pessoa política para tributar em face dos fatos fora da fronteira do campo tributário ou do respeito aos princípios constitucionais tributários (estatuto do contribuinte: princípio da estrita legalidade; não confisco; não existência de tributos de barreira e uniformidade geográfica.).

A segunda acepção ao termo imunidade tributária, é o sentido estrito da expressão, entendido como as normas, que de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributem determinados entes, quer pela natureza ou pelo ramo de atividade que atuam.

No esteio do antecedente histórico há de se refutar a crítica que parte da doutrina faz a qualificação da Constituição brasileira de 1988 ao inserir a imunidade tributária restrita na seção das limitações ao poder de tributar.

Paulo de Barros Carvalho critica a referida qualificação por entender que:

“Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade”.³⁸

A imunidade tributária antes de meio negativo de definição de competência tributária é instrumento para consecução de valores constitucionais, nos dizeres de Luciano Amaro³⁹ “o fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes”.

As imunidades surgiram no mundo jurídico em face de considerações políticas, objetivando a preservação de valores políticos, religiosos, educacionais, de solidariedade social, culturais e econômicos para resguardar o equilíbrio federativo, as liberdades: de associação, de

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. Cit. p. 123.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Op. Cit.

pensamento, política, de religião, de expressão, de manifestação cultural e ainda a proteção aos mais carentes da sociedade.

Não se pode negar o caráter de limitação ao poder de tributar que a imunidade possui, e o fato cronológico supra apontado por parte da mencionada doutrina, não é óbice a esta constatação, a uma, porque o valor constitucional a ser protegido antecede a própria forma constitucional, estando palpitante na idéia política vigente no período pré-constitucional; as duas, porque a imunidade é também direito subjetivo público do seu destinatário.

Assim, há de se entender a imunidade em seu duplo papel, como bem leciona Roque Antônio Carraza⁴⁰ na sua função de delinear a competência tributária e no seu papel de outorga ao imune de direito público subjetivo, sendo nesta última função bastão contra o poder tributante. Ou seja, o pensamento político expresso na Constituição, ao objetivar preservar determinado valor constitucionalmente consagrado, impede aos poderes instituídos o exercício do poder tributante, por meio de uma regra de competência negativa e institui ao sujeito beneficiário daquele, direito subjetivo a ser exercido contra o poder constituído.

Analisando as chamadas imunidades amplas, observa-se que sua estrutura axiológica é idêntica e das imunidades em sentido estrito, ou seja, estabelecem a limitação da competência do poder tributante em face de um valor constitucional intrínseco ao estado democrático de direito (legalidade, não confisco...). A diferença entre as duas espécies de imunidade reside no meio utilizado para a realização desta limitação, no segundo caso usa-se a norma negativa de competência, no primeiro caso, a omissão dos fatos, deixando-os, fora da fronteira do campo tributário ou pelos princípios constitucionais tributários que quando respeitados criam limites ao poder tributante.

Contudo, os valores protegidos nas atuais regras constitucionais imunizatórias trazem em seu bojo a defesa da forma federativa de estado;

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit.

estado democrático de direito; tripartição dos poderes ou direitos e garantias individuais, à maneira que as tornam cláusulas imutáveis, sem o pressuposto de situação revolucionar.

Nesta perspectiva, Roque Antônio Carraza asseverou com muita propriedade que:

“Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição” e ainda que “o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as imunidades tributárias (...)”.⁴¹

O agasalho de proteção dado pelo Legislador Originário chega ao ponto de demonstrar em razão do tempo que foi precipitada sua atitude, pois não deixou para o Legislador infraconstitucional disciplinar regras para galgar a Imunidade. O dito popular de que o tempo é o senhor da razão, se encaixou perfeitamente ao caso em tela, posto que o lapso temporal mostrou que a realidade do Constituinte de 1988 não coaduna com a realidade da sociedade contemporânea.

Note-se, de começo, a diferença da relação do inciso IV do art. 9º do Código Tributário:

Art. 9º. É vedado à União, ao Estados, aos Distrito Federal e aos Municípios:

.....
.....

IV- cobrar impostos sobre:

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

Regina Helena Costa diz que:

⁴¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit. p. 639.

“Os dispositivos cuidam das imunidades tributárias genéricas, tema essencialmente Constitucional. As imunidades tributárias são normas constitucionais impeditivas torga da competência tributária em relação a determinadas situações, pessoas. Assim, tais preceitos, em sua maioria, revelam-se meramente didático. As imunidades exaure-se, basicamente, no plano da Lei Maior. As normas imunes visam sempre prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como o Federal, a autonomia Municipal, a liberdade religiosa, a liberdade de expressão, à cultura, etc., afastando a possibilidade de embaraços de natureza tributária aos exercer os direitos correspondentes.”⁴²

Como imunidade política e incondicionada, visa a garantir a eficácia da diretriz constitucional, contemplada no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, densificando esses direitos. Lembre-se, ainda se vedado às pessoas políticas “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento, o manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada na forma da lei, a colaboração de interesse público” (art. 19, I, CF), norma que impõe a neutralidade do Estado perante a Igreja e os cultos religiosos. A imunidade em referência teve seu conteúdo aclarado pela Constituição de 1988, pois compreende agora o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art. 150 § 4º).

⁴² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. Op. Cit. p. 45-46.

4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Dando seguimento ao estudo pragmático é tratada nesta etapa das limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no art. 150 da Constituição Federal de 1988, que consistem em princípios e normas jurídicas imunizantes, consubstanciadas em vedações constitucionais, com o objetivo de elucidar como é disposta a imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro atual.

4.1. Das Formas de Desoneração Tributária

O sistema Tributário Brasileiro prevê seis possibilidades de não contribuição fiscal, juridicamente conhecidas como hipóteses de desoneração tributária, a saber; não-incidência, anistia, remissão, alíquota zero, isenção e, o objeto desse estudo, a imunidade tributária.

Com intuito de esclarecer as diferenças entre tais institutos, principalmente, as confusões entre as hipóteses de isenção e imunidade tributária é fundamental, discriminar cada um desses institutos.

4.1.1. não incidência tributaria

É uma ausência de fato imponível descritos nas hipóteses de incidência, não há tipificação para tributar o ato.

A não incidência configura-se em fase da própria norma de tributação, ou seja, o objeto da não incidência são todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Desta forma, deve ser entendida como inexigibilidade do tributo pela ocorrência de fatos sem aptidão para gerar obrigação tributária.

A exata compreensão do instituto da imunidade tributária impõe que se mostre antes a diferença entre incidência e não incidência. Dá-se a *incidência*, sob o ponto de vista jurídico, quando se materializa a situação

definitiva em lei, de forma abstrata e genérica, como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador. Tomemos, por exemplo, o imposto sobre a renda, cujo hipótese de incidência é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43), tendo a LC 104/2001 acrescentado dois parágrafos ao mencionado artigo⁴³. Ocorrerá a incidência legal quando se concretizar essa situação prevista abstratamente em lei, ou seja, quando alguém auferir rendimentos. De outro lado, sob a ótica *econômica*, é o fenômeno relativo ao ponto final de queda da carga tributária sobre o contribuinte. Podemos ilustrar com o caso do IPTU, cujo contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 34). Se o proprietário do imóvel paga o imposto e não transfere o seu ônus para o locatário, a incidência econômica dá-se na pessoa do locatário porque foi ele quem suportou em definitivo o peso do tributo.

Para, Ives Gandra da Silva Martins⁴⁴, A não incidência compreende duas modalidades distintas: a não incidência pura e a não incidência juridicamente qualificada. A não incidência *pura*, ou *simples*, é a não previsão legal de uma determinada situação como hipótese de incidência de tributo. O legislador podia definir determinada situação como hipótese de incidência, mas não quis porque essa situação pode não servir de medida da capacidade contributiva da pessoa. Dessa forma, essa situação pode interessar a qualquer outro ramo do direito, menos ao Direito Tributário. De outro lado, denomina-se não incidência *juridicamente não qualificada* a não incidência por disposição constitucional correspondendo à imunidade tributária. Ocorre quando a Constituição suprime a competência impositiva dos entes políticos quando se verificam certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo. Assim, o legislador pode até ter vontade de definir uma dada situação como hipótese de incidência de um tributo, mas não pode fazê-lo em razão da Constituição ter sufocado a sua competência

⁴³ A LC 104, de 10/11/2001, acrescentou os §§ 1º e 2º ao art. 43 do CTN

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Op. Cit., p. 149, ensina que na não-incidência não nascem nem obrigação tributária nem crédito tributário por omissão legislativa, “porque o Poder Tributante que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade”.

impositiva. Todavia, Ricardo Lobo Torres⁴⁵ reserva o termo imunidade somente para as hipóteses de não incidência constitucional que visam à proteção das liberdades fundamentais, como ocorre no art. 150, VI, salvo a que beneficia as entidades sindicais dos trabalhadores, onde, segundo o referido jurista, a imunidade repousa não nos direitos da liberdade, mas nos direitos sociais e econômicos.

Portanto, pode-se entender como não incidência um instituto jurídico que abarca todos os fatos estranhos à incidência de determinado tributo, ou seja, que não podem ser alcançados pela norma tributária concreta em virtude de absoluta falta de concatenação entre o fato e a norma tributária.

4.1.2. anistia tributária – art. 180 a 182 CTN

Configura-se pela existência do crédito tributário assim como a obrigação tributária, contudo, por meio de determinação legal posterior, o crédito é anulado. Segundo Machado (1996, p.151), “anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias”.

Uma noção prática sobre o instituto da anistia pode ser verificada quando há uma inflação à legislação tributária, culminando na aplicação de multas, que se traduz como fato gerador do crédito tributário. Contudo, por meio da anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo, impedindo a constituição do crédito tributário e, por conseguinte, desonerando o infrator.

4.1.3. remissão – art.156,IV , CTN

É o perdão legal do débito tributário. Para o Código Tributário, é uma causa extintiva do crédito tributário (art.156,IV, CTN). A competência para criar lei que haja a previsão de remissão é exclusiva do ente político tributante, vista o

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

princípio da indisponibilidade do interesse público. A remissão, caso seja total, faz desaparecer o objeto do tributo, pondo fim à obrigação tributária.⁴⁶

O art.172 do CTN estabelece que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo aos requisitos nos incisos do referido artigo. O conceito de remissão mais utilizado pela doutrina é o de perdão de dívida ativa, dispensa do crédito tributário. Este, para existir, pressupõe a ocorrência do lançamento, já que o art. 142 do CTN dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa construir o crédito tributário pelo lançamento.”

4.1.4. alíquota zero

Nesta hipótese, há obrigação tributária e o crédito tributário, todavia são reduzidos a zero, desonerando o contribuinte. A alíquota zero quando incide sobre um crédito o reduz a expressão nenhuma, tornando-o inócuo para arrecadação.

Como visto durante o estudo, os efeitos da isenção e da alíquota zero são idênticos, pois ambos resultam na existência de *quantum* a ser pago pelo contribuinte. A alíquota zero nada mais é do que uma isenção provisória instituída pelo poder executivo por meio da faculdade de alteração das alíquotas. Em verdade, verificou-se que a diferença entre as duas figuras reside essencialmente na dinâmica de suas instituições, pois é patente que a isenção tem regime legal mais rígido do que a alíquota zero.

4.1.5. isenção tributária – 176 a 179 CTN

De acordo com o Código Tributário Nacional, é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, por meio dela ocorre a dispensa

⁴⁶ SILVA, Jefferson Laborda da, **limitações ao poder de tributar: aspectos diferenciais entre os institutos da isenção, imunidade, remissão e anistia**. Disponível em: [HTTP://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=171&query](http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=171&query). Acesso em: 12. Set. 2012

do tributo devido. É feita por disposição expressa em lei, representa a vontade do legislador de particularizar uma determinada atividade econômica dentre as outras que integram a norma tributária, configurando-se a redução da carga tributária em uma subvenção, em dinheiro, concedida de maneira indireta.

O mecanismo que se estabelece, em última análise, é através da função extrafiscal, em que, adequando a carga tributária, o legislador protege determinado segmento, ou resolve problemas sociais e econômicos dos menos capazes de contribuir.

Segundo o CTN, em seu artigo 176, a Isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os Tributos a que se aplica e sendo o caso, o prazo de sua duração.

Para Tenório⁴⁷:

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

Desse modo, Carrazza⁴⁸ comenta:

Como vemos, a Isenção Tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sem alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar aos contribuintes que reúnem todas as condições para suportar a tributação.

As isenções tributárias, quanto à forma de concessão, podem ser absolutas (em caráter geral) ou relativas (em caráter específico).

Diz-se que a isenção em caráter geral decorre do fato de que o benefício atinge a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de

⁴⁷ TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**.p.123

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 12ª edição Paulo: Malheiros, 1999, p.334

requerimento ou ato administrativo ou comprovação de característica particular do beneficiário para fruir o benefício.

Já a isenção em caráter individual decorre de restrição legal do beneficiário às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que a sua fruição dependerá de requerimento endereçado à Administração tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais.

As diferenças entre não incidência e isenção são de fundamental importância: tratando-se de não incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, já, a isenção, é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido, verificando-se uma situação na qual há legítima incidência, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, optou por dispensar o pagamento

4.1.6. imunidade tributária

É instituto constitucional no qual se materializa uma dispensa de pagamentos de tributos.

No conceito de Tavares⁴⁹:

A imunidade tributária: é a hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, isto é, representa uma barreira posta pelo legislador constituinte, excludente da Competência Tributária originalmente outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. Enfim, a não incidência tributária por imunidade é fruto de limitação, derivada da soberana vontade da Assembléia Constituinte, da competência impositiva atribuída as Pessoas Políticas.

⁴⁹ TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de direito tributário. 3º Ed. Florianópolis: Ed. Momento Atual, 2006, p.5

Segundo Sabbag⁵⁰:

“Imunidade é uma não incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de Tributos sobre determinados fatos ou situações.”

De fato, a Imunidade Tributária, é uma limitação constitucional ao poder de tributar, expressa de forma clara na Magna Carta. Significa dizer que essa pessoa, bens e serviços descritos pela Constituição não podem ter incidência de tributação, pois, ressalta-se novamente que as imunidades, confirmam e assegura o equilíbrio federativo, a liberdade religiosa, a liberdade política associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento social e econômico.

Discorre Carrazza⁵¹:

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

Desta feita, a Imunidade Tributária constitui um instrumento político constitucional, utilizado pelo legislador constituinte para resguardar certos e determinados princípios fundamentais do regime e a incolumidade de certos valores éticos e culturais que o ordenamento jurídico deseja proteger.

4.1.7. diferenciação entre isenção e imunidade tributária

Os institutos desonerativos da isenção e da imunidade tributária se confundem no texto constitucional, que ora se refere à isenção em lugar de

⁵⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do direito tributário**. 7ª ed. São Paulo:Premier Máxima, 2005, p.46.

⁵¹ CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. P.676.

imunidade, originando litígios e cobranças indevidas pelo Fisco Federal, Estadual ou Municipal às entidades beneficentes sem fins lucrativos.

Tais institutos estão dispostos no texto constitucional na parte concernente às limitações ao poder de tributar, como forma de evitar abuso por parte dos entes políticos.

Comparando tais institutos desonerativos o Professor Coelho⁵² (2007, p.171 e 172) aduz:

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional. A isenção é heterônoma quando o legislador de outra ordem de governo no exercício do poder de tributar. [...] A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).

Ocorre a isenção heterônoma quando o legislador federal, com sua política de incentivos (política de export-drive), concede isenção do ISMS (imposto Estadual) e do ISS (imposto municipal). Quando se refere a mercadorias ou serviço destinado ao exterior.

Assim. Vejamos o quadro sinóptico:

INSTITUTO NORMATIVO	EMISSOR DA NORMA	SEDE JURÍDICA DA NORMA
Imunidade (heterolimitação)	O titular do poder constituinte originário ou derivado	A constituição
Isenção heterônoma (heterolimitação)	O legislador	A lei complementar da Constituição
Isenção Autônoma Autolimitação	Os legisladores das três ordens de governo	Lei ordinárias federais estaduais e municipais

Fonte: Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9º Edição. Ed. Forense.2007.p.172

⁵²Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9º Edição. Ed. Forense.2007.p.172

Conclui Calmon que “o legislador só pode dizer que dado fato ou aspecto factual não é tributável através de lei, visto o princípio da legalidade. Se usar a lei constitucional trata-se de imunidade, e se utilizar a lei infraconstitucional, cuida de isenção⁵³”.

Em visão ampla sobre o instituto da imunidade tributária, Moraes retrata com fidelidade porque tal instituto mereceu ser instituído de ordem constitucional. Isto se deve ao fato de que o poder de tributar conferido aos entes políticos é delimitado pela competência tributária e esta, por sua vez, é matéria de ordem pública essencialmente tratada pela Constituição Federal.

Nesta regulamentação da competência tributária para os Fiscos municipal, estadual e federal, pode a própria Lei Maior, restringir seu alcance e incidência como é o caso da imunização dos templos de qualquer culto.

Ulhoa Canto⁵⁴ se manifesta (1984,p.172):

[...] imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional [...] portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.

No mesmo diapasão, das considerações do professor sobre a limitação constitucional à competência tributária dos entes públicos em relação a certos fatos, atos ou pessoas, que o próprio constituinte atribui essa proteção.

José Souto maior Borges observa com propriedade que “o setor social abrangido pela imunidade está fora de âmbito da tributação”. Em suma,

⁵³ Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9º Edição. Ed. Forense.2006.p.174

⁵⁴ CANTO, Gilberto de Ulhoa e outros. **A imunidade Tributária das Entidades fechadas de Previdência Privada**. São Paulo. Resenha Tributária 1984.p.172.

a diferença é que imunidade radia na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária.

No tocante a isenção tributária, Paloma Jambo de forma concisa, dispõe que; “ É feita por disposição expressa em lei. Na isenção nasce a obrigação tributária, contudo, não nasce o credito tributário⁵⁵”.

Em consonância com o entendimento da autora, é possível concluir que a isenção tributária é uma dispensa legal do pagamento do tributo, visto que na isenção tributaria ocorre, o fato gerador, nascendo consigo a obrigação tributária, contudo o pagamento do tributo é dispensado expressamente por lei.

Sobre o assunto, veja a tese do mestre Sacha Calmon⁵⁶ (2007,p.175):

Teleologicante a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis. Mas imunidade de isenção são categorias legislativas. Do ponto de vista da norma, so cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas.

O jurista Luciano Amaro⁵⁷ corrobora:

A diferença básica entre imunidade e isenção está em que a primeira atua no plano de definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Isso nos remete à conclusão que caso a lei venha declarar incidência de tributos sobre situação imune, ocorrerá nulidade por vício de inconstitucionalidade. Por outro lado, a isenção consiste em técnica legislativa onde se

⁵⁵ AMBO, Paloma Wolfeonson. A imunidade tributária das instituições de assistência social: eficácia e aplicabilidade. São Paulo. Jus Navegandi. Out. 2012. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3990>. Acesso em 15.out.2012.

⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário. 9ª Ed.Forense.2007.P.175

⁵⁷ PEREIRA, Rodrigo Paixão. **O ARTIGO195, §7º DA Constituição Federal e a imunidade tributária conferida as entidades beneficentes de assistência social.** Ambito Jurídico. 31.dez. 2007. São Paulo. 2007. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_leitura&artigo_id=2542> Acesso em: agosto 2012.

excepcionam as espécies que ficarão fora de rega de incidência de determinado tributo.

Neste trecho, Amaro⁵⁸ expõe de forma objetiva a primeira diferença percebida entre os institutos da imunidade e isenção tributária, a competência.

A imunidade é limitação da competência, insurgindo em sua definição de poderes, é competência negativa do poder tributativo, não há negação deste poder, mas a posterior dispensa dessa competência.

O autor ainda explica, corretamente, que a inversão desses valores é causa geradora de nulidade por vício de inconstitucionalidade. Desse modo, não pode haver isenção tributária sob situação constitucionalmente imune, visto que a incidência tributária sobre tal situação é nula e inconstitucional.

Essa discussão sobre os institutos da isenção e imunidade tributária se torna essencial, visto a conclusão ao interpretar alguns dispositivos que versem sobre essas hipóteses de desoneração tributária. Isto, por exemplo, ocorre na interpretação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, in verbis:

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:

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

Como bem ressalta Leandro PAULSEN (2007, P.114): “embora a referência à “isenção”, trata-se de norma constitucional que impede a

⁵⁸ Op.cit.

tributação, subordinando o legislador, ou seja, trata-se de uma norma negativa de competência tributária, portanto, de uma imunidade⁵⁹.

Nesse sentido, já posicionou o Supremo Tribunal Federal:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS. IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º), RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (...)

A clausula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade Social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com favor constitucional da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.(..)⁶⁰.

O entendimento jurisprudencial torna notória e sedimentada a interpretação dada por doutrinadores desta seara, operadores e estudantes do Direito que o texto constitucional se equivocou ao inserir o verbete isenção no § 7º do art. 195 da Carta Magna, visto que a leitura sistemática do referido dispositivo, leva a perceber que a nomenclatura correta a ser usada é imunidade, por tratar-se de situação de limitação do poder de fisco.

Não há que se confundir imunidade com isenção. Notadamente estes dois institutos têm definições e alcances distintos, apesar de ambos

⁵⁹ PEREIRA, Rodrigo Paixão. O artigo 195, § 7º da Constituição Federal e a imunidade tributária conferida as entidades beneficentes de assistência social. Âmbito Jurídico. 31.dez.2007. São Paulo. 2007. Disponível em: WWW.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_leitura&artigo_id=2542>Acesso em agosto.2012

⁶⁰ BRASIL. Supremo tribunal Federal. RMS 22.192-9.1ª Turma. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 19.12.96. Unânime. Lex; Jurisprudência do STF. Brasília.

resultarem do não pagamento do tributo. A isenção é instituída por lei ao passo que a imunidade pela Constituição.

A isenção, por ser concedida por lei, pode também por outra lei ser revogada. Não tendo sido concedida por prazo determinado e sob determinadas condições pode ser retirada pelo Legislador Infra-Constitucional a qualquer tempo, nada podendo fazer o contribuinte.

Tal situação deve ser interpretada de forma a estabelecer o sentido do texto legal. Ela deve modernizar a lei, pois se assim não fosse, a lei existente não conseguiria apresentar soluções jurídicas adequadas ao presente. Sabemos também que a interpretação lógica de uma lei consiste numa investigação histórica, ou seja, se o fim pretendido por ela alcançou o objetivo fim e estabeleceu seu exato sentido.

Paulo Dourado de Gusmão entende que:

*[...] Todavia, a lei não se destina a um corpo social moribundo, mas a uma sociedade viva, em mobilidade, tendo épocas de crise, outras de estabilidade e desenvolvimento. Por isso, pela interpretação, deve-se, pensam outros, adaptar a velha lei aos novos tempos [...].*⁶¹

A imunidade por sua vez é garantida pela Constituição. Não pode o Estado, por exemplo, sob qualquer pretexto, instituir tributos sobre os templos de qualquer culto religioso.

Esta imunidade não pode ser revogada sequer por emenda à Constituição, pois constitui proteção ao direito fundamental, à liberdade de expressão, não podendo ser objeto de emendas. Conforme a Carta Republicana de 1988, que diz:

⁶¹ GUSMÃO, Paulo Dourado de. "Introdução ao Estudo do Direito" Op. Cit. p. 224.

Art. 60. (...)

(...)

§4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendendo a abolir:

(...)

IV- Os direitos e garantias individuais.

Assim, para melhor ilustração o Artigo 5º. da Carta Republicana trata dos direitos e garantias fundamentais, que aduz:

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 a suas liturgias.

Assim, somente diante de um novo texto Constitucional tais imunidades podem ser alteradas. É a proteção máxima que o Direito pode oferecer, pois somente por meio de uma nova Assembléia Nacional Constituinte elas podem ser modificadas ou suprimidas.

Luciano Amaro⁶² observa que a diferença fundamental entre a imunidade e a isenção consiste nos diferentes planos em que essas habitam, a primeira encontra-se no plano da definição de competência, e a segunda, no plano do exercício da competência, ou seja, em um caso a própria constituição, excepciona as situações que permanecem imunes à tributação, fora do alcance do poder de tributar outorgado pela norma constitucional e, no caso da isenção, a pessoa política competente para tributar exclui determinadas situações da incidência tributária.

Na visão do professor Hugo de Brito Machado,⁶³ a imunidade está em patamar superior ao da isenção, uma vez que constitui uma limitação ao poder de tributar, não podendo ser modificada por lei ordinária, como ocorre

⁶² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Op. Cit. p. 45.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 87.

com a isenção. Em consequência, também não pode sofrer restrições através de lei ordinária.

Revela salientar, igualmente, as diferenciações entre esses dois institutos da imunidade e da isenção, observado pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho⁶⁴, quando ensina que ambas constituem categoria legislativas que condicionam as normas tributárias cooperando em sua formação, em que a primeira habita na Constituição e a segunda resulta de lei menor, complementar ou ordinária, sendo àquela voltada para valores “caros”, que se destinam a durar mais, enquanto estas, as isenções, abrigam interesses mais comuns, que por natureza se modificam com maior frequência.

Convém destacar, a essa altura, o direncial que é ditado por Paulo de Barros Carvalho⁶⁵, quando afirma que “as regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta”.

Aliás, mais uma vez Clélio Chiesa⁶⁶, inspirado nas lições do professor acima citado, ressalta que imunidade como norma de estrutura disposta no texto constitucional limita-se a delimitar as competências tributárias entre as pessoas políticas de direito interno, não se ocupando da criação do tributo, função destinada ao legislador ordinário que elabora as normas de conduta, responsáveis por ditar às pessoas imunes o dever-ser, o proibido e o permitido, integrando ambas o sistema do direito positivo, em que pese à diversidade de seus fins.

Note-se, portanto, que a imunidade e a isenção tributária são institutos que não se confundem. A primeira prevista na norma constitucional, como regra de estrutura, delimitando o campo das competências tributárias, resguarda valores sociais e éticos; a segunda disposta na lei complementar ou

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3. ed.rev. atual. E ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 362

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. *Op. Cit*

⁶⁶ CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. *Op. Cit.*

lei ordinária, viabiliza interesses mais comuns consistentes em regras de conduta, situando-se, portanto, em patamares bem distintos, inclusive, hierarquicamente localizados em graus diversos, o primeiro considerado superior ao segundo, principalmente em razão da importância de preservar algumas pessoas, bens ou situações do ônus da tributação, a fim de propiciar a cooperação dos entes privados com as atividades estatais, essenciais para o desenvolvimento da sociedade.

De acordo com Pedro Lenza:

O poder constituinte originário (chamado por alguns de inicial ou inaugural) é aquele que instaura uma nova ordem jurídica, rompendo, por completo, com a ordem jurídica precedente. O objetivo fundamental do poder constituinte originário, portanto, é criar um novo Estado, diverso do que vigorava em decorrência da manifestação do poder constituinte precedente.⁶⁷

Portanto, a imunidade tem por objeto a proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Na contra-mão do espírito da lei está a concorrência do gordo filão dos dízimos e contribuições que vem acirrando a luta entre as referidas igrejas e, não raras vezes, entre os próprios membros da seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizentes com a livre manifestação do credo assegurada pela Carta Magna.

A expressão imunidade tributária tem duas acepções: uma ampla, construída a partir da interpretação dos dispositivos constitucionais que proíbem ou vedam a autuação tributante, estabelecendo a incompetência da pessoa política para tributar em face dos fatos fora da fronteira do campo tributário ou do respeito aos princípios constitucionais tributários (estatuto do contribuinte: princípio da estrita legalidade; não confisco; não existência de tributos de barreira e uniformidade geográfica.).

⁶⁷ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 8 ed. São Paulo: Método, 2005. p. 58.

A segunda acepção ao termo imunidade tributária, é o sentido estrito da expressão, entendido como as normas, que de modo expresse, declaram ser vedado às pessoas políticas tributem determinados entes, quer pela natureza ou pelo ramo de atividade que atuam.

No esteio do antecedente histórico há de se refutar a crítica que parte da doutrina faz a qualificação da Constituição brasileira de 1988 ao inserir a imunidade tributária restrita na seção das limitações ao poder de tributar.

Paulo de Barros Carvalho critica a referida qualificação por entender que:

“Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade”.⁶⁸

A imunidade tributária antes de meio negativo de definição de competência tributária é instrumento para consecução de valores constitucionais, nos dizeres de Luciano Amaro⁶⁹ “o fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes”.

As imunidades surgiram no mundo jurídico em face de considerações políticas, objetivando a preservação de valores políticos, religiosos, educacionais, de solidariedade social, culturais e econômicos para resguardar o equilíbrio federativo, as liberdades: de associação, de pensamento, política, de religião, de expressão, de manifestação cultural e ainda a proteção aos mais carentes da sociedade.

Não se pode negar o caráter de limitação ao poder de tributar que a imunidade possui, e o fato cronológico supra apontado por parte da mencionada doutrina, não é óbice a esta constatação, a uma, porque o valor

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. Cit. p. 123.

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Op. Cit.

constitucional a ser protegido antecede a própria forma constitucional, estando palpitante na idéia política vigente no período pré-constitucional; as duas, porque a imunidade é também direito subjetivo público do seu destinatário.

Assim, há de se entender a imunidade em seu duplo papel, como bem leciona Roque Antônio Carraza⁷⁰ na sua função de delinear a competência tributária e no seu papel de outorga ao imune de direito público subjetivo, sendo nesta última função bastão contra o poder tributante. Ou seja, o pensamento político expresso na Constituição, ao objetivar preservar determinado valor constitucionalmente consagrado, impede aos poderes instituídos o exercício do poder tributante, por meio de uma regra de competência negativa e institui ao sujeito beneficiário daquele, direito subjetivo a ser exercido contra o poder constituído.

Analisando as chamadas imunidades amplas, observa-se que sua estrutura axiológica é idêntica e das imunidades em sentido estrito, ou seja, estabelecem a limitação da competência do poder tributante em face de um valor constitucional intrínseco ao estado democrático de direito (legalidade, não confisco...). A diferença entre as duas espécies de imunidade reside no meio utilizado para a realização desta limitação, no segundo caso usa-se a norma negativa de competência, no primeiro caso, a omissão dos fatos, deixando-os, fora da fronteira do campo tributário ou pelos princípios constitucionais tributários que quando respeitados criam limites ao poder tributante.

Contudo, os valores protegidos nas atuais regras constitucionais imunizatórias trazem em seu bojo a defesa da forma federativa de estado; estado democrático de direito; tripartição dos poderes ou direitos e garantias individuais, à maneira que as tornam cláusulas imutáveis, sem o pressuposto de situação revolucionar.

Nesta perspectiva, Roque Antônio Carraza asseverou com muita propriedade que:

⁷⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit.

“Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição” e ainda que “o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as imunidades tributárias (...)”.⁷¹

O agasalho de proteção dado pelo Legislador Originário chega ao ponto de demonstrar em razão do tempo que foi precipitada sua atitude, pois não deixou para o Legislador infraconstitucional disciplinar regras para galgar a Imunidade. O dito popular de que o tempo é o senhor da razão, se encaixou perfeitamente ao caso em tela, posto que o lapso temporal mostrou que a realidade do Constituinte de 1988 não coaduna com a realidade da sociedade contemporânea.

Note-se, de começo, a diferença da relação do inciso IV do art. 9º do Código Tributário:

Art. 9º. É vedado à União, ao Estados, aos Distrito Federal e aos Municípios:

.....
.....

IV- cobrar impostos sobre:

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

Regina Helena Costa diz que:

“Os dispositivos cuidam das imunidades tributárias genéricas, tema essencialmente Constitucional. As imunidades tributárias são normas constitucionais impeditivas torga da competência tributária em relação a determinadas situações, pessoas. Assim, tais preceitos, em sua maioria, revelam-se meramente didático. As imunidades exaure-se, basicamente, no plano da Lei Maior. As normas imunes visam sempre prestigiar valores constitucionalmente consagrados, tais como o Federal, a autonomia Municipal, a liberdade religiosa, a liberdade de expressão, à cultura, etc., afastando a

⁷¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit. p. 639.

possibilidade de embaraços de natureza tributária aos exercer os direitos correspondentes.”⁷²

Como imunidade política e incondicionada, visa a garantir a eficácia da diretriz constitucional, contemplada no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, densificando esses direitos. Lembre-se, ainda se vedado às pessoas políticas “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento, o manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada na forma da lei, a colaboração de interesse público” (art. 19, I, CF), norma que impõe a neutralidade do Estado perante a Igreja e os cultos religiosos. A imunidade em referência teve seu conteúdo aclarado pela Constituição de 1988, pois compreende agora o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art. 150 § 4º).

⁷² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. Op. Cit. p. 45-46.

5. O INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária, como foco principal deste estudo, apresenta algumas peculiaridades que merecem ser ressaltadas, é o que se verifica a seguir.

5.1. Competência Tributária

Competência tributária é a capacidade que os entes políticos têm de criar tributos, descrevendo-os legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é a lei tributária fundamental, pois contém as diretrizes básicas para todos os tributos. Bem como, contém as normas que disciplinam a produção de outras normas.

A CRFB/88, preocupa-se em propiciar instrumentos de obtenção de recursos para Entes Políticos, (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo que cada um possui esfera própria de atribuições que são exercidas com autonomia.

Sendo assim, os limites de toda competência estão traçados e articulados, de tal forma que não pode haver, em seu exercício, nenhum atropelo, conflitos ou desarmonias. Contudo, se vierem a surgir pela má observância de suas diretrizes superiores, ela própria fornece remédios jurídicos para saná-los, fazendo com que as indesejáveis dissensões sejam reconduzidas ao status quo ante da exata coordenação das Pessoas Políticas, debaixo da subordinação das normas constitucionais.

Tavares⁷³ preconiza:

⁷³ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**.3ed. Florianópolis: à disciplina constitucional da competência.

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

Todas essas normas são chamadas normas de estrutura, que permitem o legislativo da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e criarem Tributos, estabelecerem o modo de lançar e arrecadar, sempre observando o direito dos contribuintes.

5.2. Imunidade Tributária

O poder tributário, enquanto atributo da soberania de que dotado o Estado tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente pela Constituição. As pessoas político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) receberam, da Constituição, faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competência legislativa para instituir tributos). Ao delinear o perímetro dessas competências, a constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e rígidas.

Dentre elas estão às chamadas “imunidades tributarias”, que consistem, exatamente, na exclusão de competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. As imunidades tributarias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência.

A doutrina brasileira, em sua esmagadora maioria, reconhece que as imunidades tributarias são balizas constitucionalmente postas ao exercício da competência tributária. O que é afirmado por Paulo de Barros Carvalho

(1985, citado por Barreto, Aires, 2001,p.12), sublinhando que as imunidades são

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

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

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

Desta forma, pode-se observar que as pessoas político-constitucionais, portanto, somente podem atuar, na área de tributação, dentro do âmbito da competência tributária, âmbito esse, definido rígido e expressamente pela Carta Constitucional, é o mesmo que dizer que elas não tem competência para editar leis que instituam tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizantes.

5.3. Imunidades Incondicionalizadas e Condicionais

A intenção deste tópico é o de demonstrar que existem duas diferentes classes de imunidades, as incondicionadas e as condicionadas. Por imunidades incondicionadas deve-se entender aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou seja, a Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia.

Já as imunidades ditas condicionadas só operam plenamente mediante norma infraconstitucional interativa. Ou seja, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.

O exame do texto constitucional, relativamente às imunidades do artigo 150.VI, evidencia que não existem condições, restrições ou estabelecimento de requisitos, a cargo de norma infraconstitucional, diante da chamada imunidade recíproca (art. 150, VI,"a"), da imunidade dos templos (Art.150, VI,"b"), e da imunidade do livro, do jornal, do periódico e do papel destinado a sua impressão (art. 150,VI, "d").

Nessas condições, basta ser ente político constitucional (União, Estados, Distrito Federal e municípios) para que sejam imunes seu patrimônio, suas rendas e seus serviços e não podem ser gravados com impostos, à luz da Constituição, pois, a norma constitucional é de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

O mesmo ocorre com os templos de qualquer culto. Basta a existência de um templo, para que sobre ele não possa incidir impostos, porque fazê-lo implicaria ofensa ao direito da liberdade de crença e das praticas religiosas. Daí por que se assegura a vedação de exigência de impostos sobre os templos. Proibindo a exigência de imposto, a Constituição confere maior garantia a esse direito individual. E, para impedir que o Estado pudesse pôr obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual, nenhuma condição foi imposta ao templos, para que a imunidade fosse eficaz. Basta haver templo para haver imunidade. Templo de qualquer culto.Nenhuma restrição, condição, circunscrição, limitação pode ser posta, validamente, por norma infraconstitucional.A imunidade dos templos é incondicionada. Têm-se também, no caso, norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Convém ter presente que, diz-se que os templos são imunes. A imunidade destina-se à instituição religiosa a qual o templo se vincula. A Desembargadora Federal professora Diva Malerbi também prestigia essa

postura: “Esta imunidade não alcança propriamente o templo, mas sim a entidade mantenedora do templo”

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

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

Nenhum requisito adicional foi exigido pela Constituição Federal para que a imunidade se operasse. Nenhuma norma infraconstitucional é requerida. Nenhum requisito é posto como condição dessa imunidade.

Em resumo, as imunidades descritas nas alíneas “a”, “b” e “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal são incondicionadas.

5.4. Cumprimento de Obrigações Acessórias

Os templos de qualquer culto estão imune à tributação incidente sobre patrimônio rendas e serviços. No entanto, a imunidade – que dispensa o cumprimento da obrigação principal, isto é, o pagamento dos tributos referidos no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal – não implica a liberação do cumprimento dos deveres instrumentais, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigação tributárias por terceiros.

Portanto, as entidades mantenedoras dos templos deverão escriturar seus livros fiscais e conservá-los, pelo prazo de cinco anos, bem como apresentar, anualmente à Receita Federal declaração de seus rendimentos e de suas despesas.

Os Templos não estão obrigados à escrituração comercial, mas tão só a chamada escrituração simplificada. Consoante entendimento da Própria Receita Federal⁷⁴:

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

As normas da legislação federal sobre escrituração comercial incidem apenas sobre as pessoas jurídicas que exploram atividades econômicas com fito de lucro e que, portanto, estão sujeitas ao Imposto sobre a Renda então, a legislação fiscal estende essas obrigações a todas as pessoas sujeitas a esse imposto, qualquer que seja sua forma de organização. Não tendo fito de lucro, não podem os templos de qualquer culto sujeitarem-se ao Imposto sobre a Renda, por força de norma constitucional imunizante.

Embora não sujeitos ao imposto, os templos de qualquer culto, devem recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por eles pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes.

Essas obrigações estão previstas no art.9º, § 1º, do Código Tributário Nacional. Decorrem elas, portanto, de regra do nosso ordenamento jurídico, trata-se de obrigação de suma importância, uma vez que, se houver a retenção de tributos na fonte, sem que se verifique o repasse ao fisco, ter-se-á conduta configuradora de crime de apropriação indébita.

⁷⁴ Parecer Normativo nº 97/78.

6. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Superada a fase de conhecimento do instituto da imunidade tributária, especialmente a diferença entre a imunidade e a isenção tributária, abordaremos os princípios constitucionais norteadores do Direito Tributário que influenciam na normatização deste instituto.

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

A relação de tributação em um Estado Democrático de Direito é considerada uma relação jurídica e não mais, simplesmente, uma relação de poder, tendo em consequência disso princípios que protegem os cidadãos contra os abusos de poder. Podemos citar como exemplo desses princípios o da legalidade, isonomia, irretroatividade da lei e o da segurança jurídica.

Pode-se dizer assim que o princípio é a melodia que inspira a dança do intérprete, que deve estar sempre afinado com a música. A letra pode mudar. O compositor também. E até o ritmo pode sofrer alterações. Mas a melodia sempre será a mesma e o intérprete em sua dança hermenêutica deverá tentar acompanhá-la custe o que custar.

O autor Celso Antônio Bandeira de Mello assim define princípio:

[...] Princípio é por definição mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico [...].⁷⁵

⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 537-538.

Nesse contexto, o princípio serve como limite de atuação do interprete. Ao passo em que funciona como vetor de interpretação e tem como função limitar a vontade subjetiva do aplicador do direito, vale dizer que estabelecem balizamentos dentro dos quais o jurista exercitará sua criatividade, seu senso de razoabilidade e sua capacidade de fazer a justiça ao caso concreto.

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior⁷⁶, afirma que “As limitações constitucionais ao poder de tributar resultam de princípios gerais de Direito Tributário⁷⁷, que decorrem de todo o sistema jurídico tributário brasileiro e encontram-se localizados na Constituição Federal e regulados no Código Tributário Nacional.⁷⁸

6.1. Princípio da Legalidade

O princípio constitucional da legalidade, no tocante ao poder de tributar, está previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna, assim disposto.

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

Resumidamente discorrem sobre o tema (DELLAGNELO e PANTZIER,2004,p.53).

O princípio da legalidade é o mais importante dos direitos tributários, É um princípio fundamental, inserido na própria definição de tributo. É uma garantia

⁷⁶ JUNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 18ª. ed. Rio de Janeiro. Renovar. 2005. p. 275.

⁷⁷ “Princípios são o “conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado” (Rui Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 1989, p. 39). No sentido técnico a palavra princípio acha-se ligada à idéia de ponto de partida, de base, de fundamento, isto é, de proposição básica ou verdade primeira. Assim, princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, que constituem alicerces ou fundamentos da mesma. O princípio se apresenta como a verdade fundante de um sistema de conhecimento, tida como primórdio ou primeira verdade” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, II, p.82).

⁷⁸ Sobre o assunto consultem-se: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. op.cit.; GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Os princípios e normas constitucionais tributárias**. São Paulo: Ltr., 1976.

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

Em complementação legislativa infraconstitucional, o Código Tributário prevê a matéria em três dispositivos:

Art.3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – Instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto a majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – A instituição de tributos, ou a sua extinção;

Assegura que a instituição de um imposto somente será válida em hipótese de previsão legal, isso significa dizer que a lei de criação de um imposto terá que ser submetida ao completo processo legislativo para ter validade e eficácia no ordenamento jurídico.

Aplica-se a imunidade tributária no tocante a sua validade e eficácia, A lei é o único meio válido de instituir uma limitação ao poder de tributar do Estado. No mesmo sentido, a eficácia da imunidade sobre o poder do Fisco está condicionada a regulamentação infraconstitucional, que a própria Constituição Federal designou como competência exclusiva de lei definir e regular os requisitos para fruição deste instituto.

6.2. Princípio da Isonomia

O princípio da igualdade tributária está previsto no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal.

Art. 150. É VEDADO

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

Analisando este dispositivo legal, é percebido que a vedação constitucional ao 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. Está aí o princípio da igualdade de todos perante a lei tributária, independente da profissão exercida e da denominação jurídica dos rendimentos. (DELLAGNELO e PAMTZIER, 2002, P.54).

Pode-se notar o caráter isonômico da norma ao vedar o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente, sem distinção profissional ou rendimentos. O princípio da isonomia está presente no instituto da imunidade tributária à medida que este é contemplado a qualquer instituição beneficente que atenda os requisitos exigidos por lei. É vedada a negativa do benefício a entidade que preencha os requisitos legais, proibida qualquer discriminação ou favorecimento ilegal.

Como bem lembra Kiyoshi Harada⁷⁹, a imunidade tributária não afronta o princípio da isonomia, visto que o tratamento diferenciado dispensado por essa norma jurídica guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial.

⁷⁹ HARADA, Hiyoshi, Princípios da Igualdade e da Irretroatividade. São Paulo. Set. 2007. Disponível em; <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10435>>. Acesso em 20.out.2012

A norma de imunização tributária para entidades sem fins lucrativos que atendam interesse social, não fere a igualdade de tratamento com outras entidades pelo poder público.

O direito, ou princípio da igualdade, constitui um signo marcante da democracia, mormente no sentido de afastar privilégios e regalias. Uma conquista do constitucionalismo, do liberalismo foi a chamada isonomia formal, ou seja, que todos são iguais perante a lei.⁸⁰ O art. 5º da Constituição Federal de 1988 começa com tal direito.

O princípio da isonomia fiscal pode ser chamado também de princípio da igualdade em sentido jurídico onde supostamente iguais devem ser igualmente equiparados. Em sentido lato este princípio consiste em dar tratamento igual aos iguais e tratamento adverso aos desiguais.

Acrescenta-se ainda que para se realizar justiça fiscal o princípio acima citado deve ser completado pelo princípio da capacidade contributiva (Art. 145, parágrafo 1º. da CF). Por este princípio a carga tributária deve ser distribuída de acordo com a capacidade econômica, onerando mais os detentores de riqueza e menos os poucos abastados.

Eduardo de Moraes Sabbag, define com precisão o princípio da Isonomia Tributária:

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

⁸⁰ Art. 1º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

atualidade, como se nota na dicção do Art. 150, II, da CF/1988 – Princípio da Igualdade Tributária [...].⁸¹

Frente ao princípio da isonomia aplicável a todas as esferas do Direito, o princípio da igualdade tributária veda às entidades tributantes 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 (art. 150, II, CF/1988).

Portanto, trata-se rigorosamente de uma igualdade jurídica e não de uma igualdade de fato, isto é, tem apenas um caráter hipotético, consoante o clássico sistema de justiça distributiva que, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

6.3. Princípio da Irretroatividade

Art. 150 É VEDADO.....

III – Cobrar tributos:

Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Para Harada⁸², este princípio delimita a aplicação da lei ao aspecto temporal do fato gerador. Há neste caso a prévia definição legal do fato gerador para ter-se obrigação tributária.

Ao entrar em vigor a lei terá efeito imediato e geral sem contudo, prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Isto é o que rege o princípio da irretroatividade. Para entidades imunes, funciona como blindagem temporal que evita o alcance de lei posterior que ameace ou prejudique seus status imune.

⁸¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário: Elementos do Direito**. 6 ed. São Paulo: Premier, 2005. p. 33.

⁸² Op.Cit.

6.4. Princípio da Segurança Jurídica

Este princípio propicia a segurança de que as regras pré-estabelecidas da relação jurídica não sejam alteradas no decorrer da relação, modificando o seu objeto e lesionando direitos adquiridos.

Guiado pelo princípio da segurança jurídica, o tributo deve ser cobrado segundo as normas legalmente postas, garantindo a plena segurança e estabilidade nas relações que vinculam os deveres jurídicos tributários e os direitos subjetivos do contribuinte.

Aplicado a imunidade tributária garante às entidades de assistência social o pleno gozo do benefício quando estas tiverem preenchidos os requisitos legais.

7. DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

7.1. Extensão da Expressão Templos de Qualquer Culto na Doutrina Brasileira

Anteriormente verificamos as premissas das imunidades tributárias, agora é momento de entender o que o legislador constituinte quis significar com a palavra “templo”, em seu artigo 150, VI, alínea “b” da constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.

7.2. Compreensão do Vocábulo “Templo”

Faz-se necessário esclarecer que a primeira questão cuja se deve solucionar no estudo da imunidade dos “templos de qualquer culto”, é o significado desta expressão.

Para tanto partir-se-á da análise do que a doutrina brasileira entende por “templo”, passando para uma segunda etapa, na qual será buscado o entendimento doutrinário da palavra “culto” para ao final agrupar-se os conceitos e ter-se o entendimento do significado da expressão “templos de qualquer culto”.

O significado constitucional da palavra templo, já que o teor dessa *nomina jûris* articula o preceito imunitório.⁸³

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, como lembrado por Aliomar Baleeiro⁸⁴, que o templo ande sobre barcos, caminhões e

⁸³ CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucranti* sem finalidade benemérita.

O templo dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária. Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes agregados à casa do “pai de santo”. Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem, a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, de o Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias, caritativas, filantrópicas. Tal, porém, constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá aí, a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual e municipal, conforme seja o tributo. No mesmo sentido entende, Pontes de Miranda.

Para Carrazza (2001, p.618) “Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas mas sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.

Além disso, há ainda o entendimento de Coelho (2003.p.130) que entende: “o conceito de templo, chega a confundir-se com o próprio conceito de religião”.

Nessas condições, é oportuno notar que a palavra templo, parece significar em primeiro momento, a edificação, o prédio onde ocorre o culto religioso. Este é o significado usualmente encontrado.

Contrários a essa visão, estão os que entendem ser necessária uma interpretação mais abrangente da expressão “templos”, uma interpretação que ultrapasse os limites físicos da edificação.

A doutrina pátria a respeito do alcance da palavra “templo” divide-se basicamente em duas correntes, a primeira denominada clássica e a segunda contemporânea.

A corrente denominada clássica e restritiva, surgiu em período anterior a constituição de 1988 e é adotada por muitos dos juristas modernos inclusive, permeando o entendimento hodierno do Superior Tribunal Federal.

Referida construção conceitual se limita a compreender o termo “templo” como prédio (construção humana) Subdivide-se em duas subcorrentes: a primeira restringe o termo “Templo” ao local onde se realizam cultos e a segunda estendendo da sua compreensão a outros prédios neles envolvidos, como casas paróquias, salas de catequese etc.

Dentre os que adotam a primeira subcorrente, pode-se citar Pontes de Miranda⁸⁵ que ao comentar o disposto na alínea b do inciso III do art. 19 da Constituição Federal de 1967 (dispositivos constitucional onde está prevista a norma da imunidade dos templos à época, leciona)

(...) ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto não porém as casas de residências dos padres, pastores, rabinos e etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou outro fim que o culto, cessa a imunidade. O templo é que é imune, portanto os atos de aquisição não os de alienação do terreno ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é

⁸⁵ Comentários a Constituição de 1967; com a Emenda n.1 de 1969.p.425

conteúdo de uma só proposição do art. 19 III,b, da constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença, nem outro qualquer, Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que findou-se, paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo com aquele preço, não pague, não pague imposto de transmissão.

Os atos do culto estão incluídos na expressão “templo”(…) os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos são tributáveis. Só são imunes os templos(…)

Em igual sentido, afirma Zelmo Denari (2002,p.167)

“A nosso aviso, as dependências anexas ao templo não gozam de imunidade tributária pois o texto constitucional apenas se refere ao templo, as normas de exoneração tributária, por exigência das regras de hermenêutica, devem ser interpretadas literalmente – por último, a imunidade não é extensiva – consoante pacífica de entendimento – aos terrenos, bens ou rendas da cúria ou do templo”.

Aliomar Baleeiro ⁸⁶, ao interpretar a expressão “templos de qualquer culto” inserida no texto constitucional de 1967, deu uma coloração mais flexível a esta conceituação clássica, passando a entender que a imunidade dos “templos” abrangeria não só o prédio onde se realizam cultos religiosos, mas também toda e qualquer construção humana que esteja envolvida na realização das homenagens religiosas (culto). Baleeiro insere-se na segunda subcorrente retro referida.

É o teor de seus ensinamentos:

(...) O templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do município, de não existisse a franquia inserta na Lei Máxima.

Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Destarte, “o templo”, no art. 19, III, b compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função (...)

⁸⁶ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. Atualizadora Misabel Machado Derzi.

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

José Manoel da Silva ⁸⁷, já sob a égide da atual Constituição, posicionou-se no mesmo sentido da segunda subcorrente da doutrina clássica, dizendo o que segue:

(...) Por derradeiro, não é demais repetir que o legislador constituinte, no at. 150, VI, exclui de modo expresso do campo de incidência situações, fatos e bens. De nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo é mais abrangente do que a própria edificação, no sentido de que compreende tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa, cumprindo salientar que pode incidir tributo sobre bens e serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas” (art. 150, § 4º, “b”).

Mister esclarecer, demais, o fato de os bens estarem vinculados ou afetados ao recinto paroquial, commo automóveis particulares ou caminhões destinados a transportes de objetos pertencentes ao cerimonial ou ao culto, desde que sejam instrumentos inerentes ao templo. (...) Templum, i, compreende apenas o local ou recinto em que se celebra culto. Se, verbi gratia, o veículo (automóvel ou caminhão, o navio ou aeronave) se tornam verdadeiramente templo destinado ao culto, inegavelmente que aí se pode enxergar o que se denomina templo móvel, no qual se celebra o ritual ou o culto religioso, o que lhe dá o caráter de local apropriado a realização do cerimonial. (...)

Perez (2000, citado por NETO, 2010, p.230) no mesmo sentido, assim se manifesta:

(...)Seguimos a doutrina que interpreta o vocábulo “templo” de maneira ampla, abrangendo não somente o prédio em que é celebrado o culto, mas também os seus anexos. Assim, encaixam-se neste conceito, por exemplo, a residência do Padre e a qualquer outra pessoa que esteja relacionada às atividades essenciais

⁸⁷ Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 14**, São Paulo, nobembro/1996, p.24/25

da instituição, salas para catequese, depósitos e demais dependências do templo. (...)

Em contraposição à doutrina clássica, emergiu o que se denomina de doutrina contemporânea. Segundo esta concepção, a palavra “templo” abrange não o prédio ou o conjunto dos prédios envolvidos no culto religioso mas sim, a própria instituição religiosa.

Adepto a este entendimento, Martins(1998, p.79), que afirma:

Ora, os templos de qualquer culto não são, de rigor na dicção constitucional, os “prédios” onde os cultos se realizam, mas as próprias igrejas.

O que o constituintes declarou é que, sem quaisquer restrições, as igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. Como o prédio, o mesmo se podendo dizer do vocábulo “templo”, extensivo ao próprio corpo humano – quando Cristo, ao referir-se ao Templo que se construiria em três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo.

Carrazza (2006 p.716 e 717), no mesmo sentido, leciona:

“Esta imunidade, em rigor, ao alcançar o templo propriamente dito, é o local destinado à cerimônias religiosas mas sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.

Em razão disso, é o caso de aqui perguntarmos: Que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional? Vários impostos, apressamo-nos em responder.

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc), o imposto sobre renda, sobre a aquisição de bens imóveis (ITBI), e assim avante.

Nenhum destes impostos – nem qualquer outro – pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência da regra imunizante agora em estudo.

Para os renomados autores, não há que se falar em restrição ao conceito de templo, eis que quando verificada a instituição de direitos, estes foram reconhecidos da maneira mais ampla possível, ao contrario das restrições aos direitos, que devem ser interpretadas da maneira mais restrita possível.

No que diz respeito ao IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc. Agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, então a questão passa a enquadrar-se nos lindes da imunidade, que aliás devem ser de pessoas jurídicas de Direito Civil, como tais registradas no ofício próprio.

Adverte Paulo Dourado de Gusmão, acerca da interpretação da norma jurídica, onde no seu magistério leciona:

*[...] Interpretar o direito é estabelecer o sentido atual da norma. O interprete deve pensar como homem de sua época e não como homem do tempo em que a lei foi sancionada [...].*⁸⁸

Ademais, o Legislador não distinguiu os cultos religiosos, equiparando-os a um mesmo patamar, ou seja, não se sabe ao certo quais são benéficos ou maléficos. A única certeza é que todos são imunes, independentemente da sua natureza. Portanto não há a diferença entre cultos que pregam a palavra de JESUS, dos cultos que praticam magia negra ou ritual macabro.

⁸⁸ GUSMÃO, Paulo Dourado de. "Introdução ao Estudo do Direito" 18 ed. Rio de Janeiro:Forense, 1995. p. 240.

A autora Leda Pereira Mota reforça com clareza a tese sustentada no esboço acima:

*[...] Assim é que não se pode tolerar a existência de cultos que: façam rituais de sacrifício de vidas humanas, utilizem drogas ilegais, envolvam exploração, violência ou crueldade contra crianças etc [...].*⁸⁹

Ao tratar da questão do fanatismo religioso, se deve levar em consideração a psicologia do indivíduo, isto é, as aversões e os desejos, os distintos temperamentos do homem fanático pela religião que se comporta como lobo diante de outro. Pois, ao invocar suas convicções de foro íntimo, sua crença, sobretudo sua religião, busca reconhecimento e respeito de outro homem em face da opção pelo credo.

A guerra cada vez mais acirrada entre algumas igrejas para conquistar mais fiéis, cada seita quer expor suas verdades religiosas, muita das vezes busca para legitimar atos religiosos fatos milagrosos. Essas ações em invocar ou exteriorizar sem limites suas convicções podem levar a um violento conflito de idéias, precisamente porque cada um é juiz em causa própria, e suas crenças exageradas chegam ao ponto do fanatismo religioso.

O bem e o mal são nomes que significam nossos apetites e aversões, os quais são diferentes conforme o temperamento de cada ser, os costumes e a tradição de um povo. Essas relações são reguladas pelo Direito e a moral, no qual tira dos indivíduos o fardo das normas morais e transfere-as para as leis que garantem as compatibilidades das liberdades de ação.

Apresenta-se por demais ambíguo que o Estado brasileiro formalmente laico desde 1891, possa atualmente contribuir para a manutenção de cultos religiosos mediante a concessão de benefícios fiscais, em detrimento

⁸⁹ MOTA, Leda Pereira. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: J. de Oliveira, 1999. p. 301.

de milhões de cidadãos, obrigados a destinar parte de seus salários para cumprir com suas obrigações tributárias.

De acordo com Kiyoshi Harada :

*Os atos de mercancia, praticado por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fieis, não podem continuar a margem da tributação, sob pena de ofensa ao principio da isonomia tributária.*⁹⁰

Não só o autor acima citado como também a Escritura Sagrada condenam a prática do mercantilismo nos templos religiosos. O texto Sagrado faz menção acerca da purificação do templo:

*[...] E vieram a Jerusalém; e Jesus entrando no templo, começou a expulsar os que vendiam e compravam no templo, e derribou as mesas dos cambiadores e as cadeiras dos que vendiam pombas...E não consentia que alguém levasse algum vaso pelo templo... E os ensinava, dizendo: Não está escrito – A minha casa será chamada por todas as nações casa de oração. Mas vós a tendes feito covil de ladrões (São Marcos, cap.XI, vv: 15 a 17, Novo Testamento) [...].*⁹¹

Algumas religiões transformaram-se em um instrumento do qual dispõe o seu dirigente, passando a ser uma instituição a serviço dos interesses obscuros. Na prática o monopólio da crença religiosa significa um indispensável mecanismo de controle das paixões de homens, cujo traço principal consiste em atribuir significado ao inimaginável, a manifestar uma devoção pelos poderes invisíveis que se teme, pelas profecias, pelas sedutoras promessas de salvação que alguns templos fazem.

⁹⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário: Atualização de Acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 349

⁹¹ BÍBLIA SAGRADA. **Novo Testamento**. Traduzida por ALMEIDA, João Ferreira. 1ª ed. São Paulo: Geográfica, 1999.

Quando a Constituição fala em templo, claro está que quer referir-se ao local no qual são realizadas as cerimônias, ou, na dicção constitucional, os cultos, sejam eles quais forem.

Normalmente, está-se a falar de um bem imóvel, seja uma igreja cristã, seja uma casa espírita, seja uma mesquita, seja uma sinagoga, um terreiro de umbanda, candomblé ou um terreiro de macumba qualquer, estes, seguramente, em maior número do que aqueles outros todos. Mas, como as dissidências e as seitas se multiplicam de forma exponencial, não se deve ter o preconceito de não se reconhecer como templo qualquer casa na qual as pessoas se reúnam para professar qualquer crença, por mais estranhas que as mesmas possam parecer a olhos mais desavisados. Isso porque o Estado brasileiro é laico, e não prefere nenhuma religião ou crença a qualquer outra, por mais vetusta ou novata que ela seja.

Claro está que há seitas e religiões que pregam valores que confrontam com os valores insertos na Carta Magna. Nesses casos, não há que sequer se cogitar em imunidade dos respectivos templos, até porque tais casas deverão ser cerradas pelo poder público, já que não se admite que qualquer instituição, inclusive religiosa, funde-se na pregação de valores inconstitucionais, tais como a discriminação de raça, origem, credo, etc.

Todavia, cumpre referir que nada tem de inconstitucional, já que não atenta contra nenhum valor inserto na Lei Maior, a existência de templos de cultos chamados de demoníacos. Eles podem não ser simpáticos, mas a Constituição não põe nenhum óbice para que os mesmos existam.

Ora, se eles podem existir, por certo que poderão gozar da imunidade em questão, pois como já dito e repisado, o Estado brasileiro é laico, e não privilegia nenhuma crença, nem as divinas em face das demoníacas.

Nessa quadra, não se desconhece que o preâmbulo da Constituição faz referência a Deus, mas tal referência não deve influenciar em

nada o raciocínio a ser desenvolvido, pois, do contrário, estar-se-ia condicionando a interpretação de uma regra constitucional a um preâmbulo, que, como se sabe, não tem força cogente alguma. Tampouco os constituintes, por maior que seja o poder que detenham na elaboração de uma Constituição, por certo que não têm o poder de estabelecer a existência de Deus, ou se ele é uno, ou ainda se ele "abençoa" esta ou aquela religião.

Essa conclusão é reforçada ao se verificar a lição de Paulo de Barros Carvalho, citado por Flávio Campos:

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra, - templo ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos...⁹²

Mas retornando-se ao conceito de templos, a doutrina admite, e com razão, a existência daqueles que não se constituem em bens imóveis, caso dos veículos. São os templos móveis ou itinerantes, os quais, seguramente, estarão imunes ao pagamento do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), mas não às taxas de licenciamento e ao seguro obrigatório (este sequer tem natureza tributária).

Nesse ponto, e agora concordando com o autor, é a seguinte a opinião de Fernando Augusto Monteiro Perez:

Por fim, é consenso na doutrina que o templo pode tomar qualquer outra forma que não um imóvel. Assim, um caminhão que percorre o interior do País se dedicando a atividades religiosas, pregando o culto é considerado para fins de direito como um templo, estando a salvo da atividade impositiva. O mesmo podemos dizer em relação a um barco que percorre determinado rio objetivando atingir comunidades isoladas com o intuito de praticar e difundir o culto, ocasião em que nenhum

⁹² CAMPOS, Flávio. **Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54, mar. 2000, p. 45.

tributo poderá incidir sobre esse veículo, por corresponder a um verdadeiro templo.⁹³

Todavia, não se deve confundir esses templos itinerantes com os veículos dos sacerdotes ou mesmo da instituição. Estes veículos não são templos, ainda que utilizados por pessoas ligadas a eles para a sua locomoção. Do contrário, ter-se-ia que admitir também que o veículo, provavelmente um Fusca ou uma Brasília, utilizado pelo pai de santo para adquirir as oferendas a serem utilizadas numa cerimônia de macumba também é imune, já que sem ele não seria possível preparar adequadamente o despacho.

E porque não dizer então que todos os instrumentos e/ou alimentos (enfim, os bens móveis) utilizados em cerimônias religiosas estariam imunes a qualquer tributação, não só os veículos?

Sobre esse aspecto, eis a afirmação de José Manoel da Silva:

E aí está, de modo evidente, que os bens da paróquia não se inserem no conceito de templo ou de culto. "In casu", os veículos registrados em nome dos sacerdotes ou da paróquia ficam fora da imunidade, dado que não se agregam ou não se anexam ao templo.⁹⁴

Por certo que a imunidade em questão deve ter um limite, e este não fica ao alvedrio do intérprete. Ele é fixado com perfeição na Lei Maior e se constitui no templo utilizado para a prática de culto, não estando abrangido, portanto, os bens móveis pertencentes aos templos, ou utilizados por quem nos mesmos oficie.

Ainda sobre a abrangência do termo "templos de qualquer culto", indaga-se sobre se a casa paroquial ou se as dependências contíguas ao

⁹³ PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. **Extensão e Alcance da Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, n. 178, set./out. 2000, p. 66.

⁹⁴ SILVA, José Manoel da. **Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, nov. 1996, p. 24.

templo, como salas de catequese ou de doutrinação, estariam abarcadas pela imunidade.

Nesse ponto, deve-se perquirir se as religiões esgotam-se apenas nos cultos por elas promovidos, ou se delas é parte indissociável a doutrinação que invariavelmente é feita, não só nas cerimônias, mas também através de cursos, alguns, como na Igreja católica ou na doutrina espírita, com duração de anos.

Claro está que as pregações ou os ensinamentos religiosos não se dão apenas nos momentos de culto, mas também nas aulas ministradas por representantes daquela religião, nos ensaios de corais de música (a música também é uma expressão de religiosidade), em palestras. Na doutrina espírita, por exemplo, não se verificam cultos, cerimônias, mas palestras, precedidas e finalizadas por orações.

Negar-se a imunidade tributária ao local onde se realizam essas manifestações de religiosidade, implica em ir de encontro a *mens legis* da regra constitucional, que visa proteger a existência dessas manifestações, sejam elas ritualísticas, ou de ensinamentos.

Assim, seja a casa paroquial, as salas de aula, os auditórios e mesmo o salão de festas, estejam eles contíguos ao templo ou não - pois a localização não há de definir a existência da imunidade – cumpre reconhecer que a imunidade se estende a eles, pois são partes integrantes dos templos, na medida em que são locais nos quais a religiosidade é manifestada em grau de importância elevada.

Assim, verifica-se que, enquanto a doutrina clássica restringe a extensão do vocábulo “templo” aos locais onde se realizam os cultos e suas adjacências, a corrente contemporânea direciona-se no sentido de ampliar aquele conceito, passando a entender que o texto constitucional está a se referir às instituições religiosas como um todo.

Pois bem, postas as concepções doutrinárias a respeito da expressão “templos”, passa-se a análise do que se poderia entender por “culto”.

7.3. Compreensão Do Vocábulo “Culto”

Em relação ao vocábulo “culto”, a doutrina não apresenta dissonância a respeito, ao menos considerável, indicando posição no sentido de que dita palavra engloba toda e qualquer manifestação religiosa, sem distinção entre uma e outra.

A respeito, Bastos (1978, p. 222 e 231) afirma que “Culto é quaisquer formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a Divindade”.

Silva (1996, p.23-30) leciona:

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

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

A única restrição que alguns fazem é no sentido de que a manifestação religiosa não pode contrariar a ordem e os bons costumes.

Nessa linha de entendimento, lição de Perez(2000, p.67-68)

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

Mas mesmo assim, necessário referir que, diante da ausência de objetividade do que se pode entender por moral e bons costumes, parece mais adequado condicionar a religiosidade aos preceitos da lei. Isto é a manifestação religiosa que violar o ordenamento jurídico não poderá ser considerada como “culto, para fins dos benefícios da imunidade estudada.

7.4. Tentativa Conceitual da Expressão “Templo de Qualquer Culto”

Analizadas as acepções em relação às palavras “templo” e “culto”, necessário se faz a união destas, visando à compreensão da expressão constitucional “templos de qualquer culto”, seja para a doutrina clássica, seja para a doutrina contemporânea.

Pode-se afirmar, a par do já estudado, que para doutrina clássica, “templo de qualquer culto” significa o prédio onde se realizam homenagens a entidades espirituais (primeira subcorrente – mais restritiva), bem como suas adjacências, abrangendo o local do culto, as casas paroquiais, residências dos párocos etc. (segunda subcorrente – mais flexível).

Já para a concepção contemporânea, dita expressão significa a própria instituição religiosa, ou seja, a imunidade dos templos alcança a religião como um todo, não podendo restringir-se aos prédios envolvidos nos cultos.

Assim, conclui-se que as correntes contemporâneas estende a imunidade à própria entidade religiosa, impondo a conclusão de que ela pode evitar a incidência de outros impostos além dos já citados, como ISS, ICMS, IPI etc.

Desse raciocínio não discrepa Maria Cristina Neubern de Faria:

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

(...)

A interpretação deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente.⁹⁵

No mesmo sentido o terreno, este sim necessariamente localizado próximo ao templo, empregado no estacionamento dos veículos dos fiéis, desde que, como se verá, não seja o mesmo explorado economicamente.

Outro não é o entendimento do Professor Roque Antonio Carrazza:

A palavra *templos* tem sido entendida com uma certa dose de liberalidade. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus *anexos*. Consideram-se "anexos dos templos" todos os locais que tornam possível, isto é, viabilizam, o culto. Assim, são "anexos dos templos", em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, etc., desde que, é claro, não sejam empregados, com observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU. Se a religião for protestante, são *anexos* a casa do pastor, o centro de formação de pastores, etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos, etc. Nesse ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.⁹⁶

Também o Ministro Aliomar Baleeiro, citado por Josias de Souza, caminha nessa mesma álea:

... não se pode aceitar que templo seja apenas, em sua materialidade, o edifício destinado, por sua arquitetura ou disposição internas, à celebração de atos religiosos, ao funcionamento de um culto, ou de uma seita qualquer. A casa em si não forma um templo. O templo se integra de tudo que é necessário, compatível ou complementar, sejam outros edifícios anexos, sejam instalações e pertences, para esse fim. (...) Templo não é o que tem a forma externa característica, a igreja, mas aquele edifício que tem a função de serviço de cenário, de âmbito para o funcionamento de um culto religioso.⁹⁷

⁹⁵ FARIA, Maria Cristina Neubern de. **A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária _ Conteúdo e Alcance**. Op. Cit. p. 150.

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. cit, p. 410-411.

⁹⁷ SOUZA, Josias de. **O Leão nos "Templos de Qualquer Culto"**. *Informativo Jurídico Consulex*, Brasília, n. 32, 11 ago. 2003, p. 5.

As manifestações religiosas dão-se, com freqüência, em espaços onde não são realizadas cerimônias propriamente ditas, mas que a estas se equivalem, pois tem o mesmo escopo. A elas se estende a regra constitucional da imunidade.

Problema mais delicado verifica-se quando os bens da instituição mantenedora do templo são utilizados com outros propósitos, que não religiosos.

No exemplo citado de um terreno, contíguo ao templo, mas se utilizado como estacionamento oneroso, ainda que explorado diretamente pela instituição, ter-se-á uma atividade tipicamente mercantilista, no caso, de prestação de serviços (guarda de um bem).

Nesse caso, a indagação que se põe é se a imunidade em questão abarcaria tal terreno, o serviço restado e também a renda que dele adviria.

A atividade desenvolvida, guarda de bens, não tem nenhuma relação com os serviços religiosos prestados no templo ou em seus anexos. Somente eles estarão imunes, isto é, somente o patrimônio, as rendas e os serviços ligados diretamente às finalidades essenciais dos templos gozarão da imunidade, e isso por força da própria Constituição da República (§4º do art. 150).

A realização de um batizado, a contratação de uma igreja para a realização de uma cerimônia de casamento, a preparação de um despacho de macumba, todos esses são serviços relacionados diretamente às finalidades religiosas de um templo. O mesmo se dá com a renda obtida com o pagamento do dízimo e com o patrimônio imóvel onde se desenvolvem as atividades religiosas, cerimoniais ou não.

Somente as atividades relacionadas diretamente com a religiosidade dos fiéis é que estarão alcançadas pela imunidade. Essa é a regra.

Quando se tem presente que a imunidade em questão não visa a promoção de algo, mas simplesmente a preservação de um valor - a liberdade de consciência e de culto - fica mais fácil perceber que a *mens legis* da Constituição impõe que a imunidade somente atinja os atos religiosos, por assim dizer. Todos os demais atos (não religiosos) estarão sujeitos à tributação, sob pena do Estado subvencionar as religiões, promovendo-as, o que é vedado constitucionalmente.

Repita-se, o Estado brasileiro é laico, não estimula, promove ou se compraz com nenhuma religião, apenas as tolera. Nesse sentido, seria incompreensível sustentar-se que os atos não religiosos pudessem não ser tributados, pois isso seria um estímulo inconstitucional que o Estado daria a essas religiões.

Nessa linha de raciocínio, devem ser tributados todos os bens que não possam ser considerados "templos" na acepção acima exposta, tais como terrenos baldios ou imóveis locados, muito comuns em cidades do interior do país, onde, além do templo, a Igreja Católica Romana possui inúmeros imóveis no centro das cidades, todos locados (residenciais e comerciais), para se auferir renda.

O mesmo se diga da renda que advém dessas locações, as quais devem ser oferecidas à tributação, pois elas não advêm da prestação de um serviço religioso, como acima se expôs.

Também não é incomum que uma instituição religiosa preste serviços gratuitos com o intuito de transmitir a pessoas carentes o aprendizado de uma profissão (marceneiro, padeiro, etc.). Nesses casos, o terreno deverá

ser tributado, bem como a circulação das mercadorias produzidas também o serão, eis que novamente não se estará diante de atos religiosos.

A essa conclusão não chegou o Professor Vittorio Cassone, que assim se manifestou:

A amplitude do Culto, portanto, é maior que o Templo (prédio) em si mesmo considerado para fins de imunidade.

Em sendo assim, seguramente muitas Igrejas não se limitam às celebrações; praticam ações de "assistência social" as mais diversas, especialmente em favor dos mais pobres, dos mais necessitados, tais como: mantêm, *gratuitamente*, creches, distribuem alimentos, oferecem cursos profissionalizantes, grupos que visitam doentes em hospitais, em favelas, e, até, assistência odontológica e psicológica - através de leigos engajados nessa bela ação comunitária, numa comunhão de "solidariedade social".

Daí, a interligação de tais atividades comunitárias com as imunidades de impostos (art. 150, VI, b e §4º), e de contribuições sociais destinadas à seguridade social (art. 195, §7º).⁹⁸

Nas hipóteses descritas pelo Professor Vittorio Cassone, a instituição estará imune sim, não só dos impostos, mas também das contribuições sociais para a seguridade social, por força da alínea "c" do inc. VI do art. 150 e do §7º do art. 195, pois se estará diante de uma instituição de assistência social, a qual, cumprindo com os requisitos estabelecidos em lei, goza das imunidades constitucionais. Mas, seguramente, não é a imunidade dos templos de qualquer culto (alínea "b") que será o seu fundamento.

Argumentam que se todo o valor obtido com essas atividades reverter para os fins religiosos da entidade, restaria atendido o §4º do art. 150 da Constituição. Assim só não seria quando a atividade desenvolvida implicasse em concorrência com outras pessoas jurídicas ou físicas, hipótese em que a imunidade consistiria num fator de desequilíbrio das relações de mercado, já que a concorrência seria desleal.

⁹⁸ CASSONE, Vittorio. **Imunidade Tributária dos Templos _ a Solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil**. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 4, jul./ago. 2003, p. 55.

Diz Sílvia Faber Torres, após admitir que a imunidade alcança as rendas de aluguéis e as rendas obtidas no mercado financeiro:

Nesse desiderato, dado que a Constituição brasileira também propugna por um sistema capitalista, incentivando e protegendo a livre iniciativa, é autorizado concluir-se que a exclusão do benefício da imunidade deve ser procedida com o fito de inibir a concorrência desleal. Não pode, portanto, ser aceita uma interpretação extremamente dilargada dos §§2º e 4º do art. 150 CF, que poderia conduzir ao resultado de que todas as atividades realizadas pela entidade imune estariam relacionadas aos seus objetivos essenciais, eis que destinadas a auferir receitas para o desenvolvimento de tais objetivos. Dessa forma, ainda que indiretamente relacionada às finalidades básicas da pessoa titular da imunidade, qualquer atividade realizada estranha ao seu objetivo institucional deverá ser tributada se houver outras empresas que igualmente exploramna economicamente.⁹⁹

Pelo raciocínio da ilustre Procuradora da UERJ, a igreja que abrisse uma padaria, fabricando e vendendo pães a preços abaixo dos da concorrência, ou mesmo vendendo pães a preço de mercado, não gozaria da imunidade dos templos de qualquer culto, no que tange ao imóvel da padaria, bem como às rendas auferidas com essa atividade.

O mesmo limite à imunidade dos templos - o exercício de uma atividade econômica em caráter empresarial - é vislumbrado por Fernando Augusto Monteiro Perez:

Entretanto, entendemos que a imunidade cessa a partir do momento em que o culto passa a exercer a atividade econômica em caráter empresarial, ou seja, passar a exercer a atividade aberta ao público e, como consequência, acarretando prejuízos ao regime de livre concorrência. Assim, imaginemos a hipótese de uma entidade religiosa arrendar um terreno localizado junto ao templo para uma empresa particular, a fim de que a mesma venha a explorar a atividade de estacionamento de veículos aberto ao público em geral. Ora, a partir deste momento, o terreno passa a ser utilizado para atividade não essencial no culto, com cunho empresarial, o que já tem o condão de descaracterizar a imunidade tributária.¹⁰⁰

⁹⁹ TORRES, Sílvia Faber. **Imunidade Tributária e Finalidades Essenciais da Pessoa Imune**. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 72, 1996, p. 224-225..

¹⁰⁰ PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. **Extensão e Alcance da Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Op. Cit. p. 72.

Não há dúvida que a imposição desse limite é salutar, pois visa proteger princípios constitucionais dos mais valiosos, como o da livre concorrência e o da livre iniciativa, que seguramente restariam estiolados caso se admitisse que a aludida imunidade pudesse avançar nas atividades empresariais das igrejas.

Ao admitirem que os imóveis alugados, bem como os valores investidos no mercado financeiro, estariam a salvo da tributação, olvidam da premissa que deve guiar o intérprete nessa matéria, qual seja, a de que se trata de uma imunidade de proteção, não de promoção.

Situação diferente se dará com os atos religiosos, pois nesses casos a tributação permitiria que se embaraçasse a prática religiosa, com a exigência de IPTU sobre o imóvel do templo e seus anexos, o IRPJ sobre a renda auferida com o dízimo, ou com o ISS sobre os serviços prestados (casamentos, batismos, encomendações, despachos), etc.

Não sendo os atos estritamente religiosos, não há substrato constitucional que permita afirmar que a imunidade dos templos de qualquer culto lhes seja estendida. Pelo contrário, a laicidade do Estado impõe a inclusão do §4º do art. 150 da Constituição, a demonstrar que somente os atos relacionados à prática religiosa estão abarcados pela imunidade.

A corroborar essa tese, mais uma vez a lição do Professor Roque Antonio Carrazza:

De qualquer modo, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, de venda de objeto sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores, etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por que? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, tem objetivos nitidamente temporais.¹⁰¹

¹⁰¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit. p. 411.

Contudo, a pessoa jurídica ao final beneficiada pela imunidade em estudo é a entidade religiosa, afinal, é ela que detém a propriedade do terreno onde está localizado o templo e seus anexos, bem como é em nome dela que são prestados os serviços religiosos nas dependências do templo. Este, seguramente, não possui personalidade jurídica para ser detentor de direitos e deveres.

7.5. Patrimônio, Renda ou Serviços e Finalidades Essenciais

Pois bem, restringir a análise da imunidade dos “templos” ao estudo da alínea “b” do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, é equívoco que não se pode aceitar.

Seu exame deve estender-se ao disposto no § 4º do art. 150 da Constituição Federal, o qual complementa a específica a abrangência da imunidade em questão.

Prevê referido dispositivo legal que “As vedações expressas no inciso IV, alínea b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionada”

A doutrina brasileira, a respeito deste parágrafo, divide-se basicamente em três acepções: uma restritiva, outra moderada e uma última ampliativa.

A corrente restritiva exige que o “patrimônio”, renda ou serviços” estejam diretamente ligados às “necessidades essenciais” da entidade religiosa ou na sua manutenção. Não admite que as religiões explorem atividades outras que não vinculadas às suas atividades essenciais, como por exemplo, atividades econômicas.

Silva (1996,p.24/25), neste sentido, leciona:

Por derradeiro, não é demais repetir que o legislador constituinte, no art. 150, VI, exclui de modo expresso do campo de incidência situações, fatos, nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo é mais abrangente do que a própria edificação, no sentido de que compreende tudo quando seja ligado ao exercício da atividade religiosa, cumprindo salientar que pode incidir tributo sobre bens e serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (art. 150, § 4º “b”).

Também inserido nesta perspectiva, firma Hugo de Brito¹⁰² :

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre pertencentes à igreja, desde que sejam instrumentos desta. (...).

A corrente moderada, ao contrário, admite que a imunidade seja estendida a outras atividades, desde que ligadas ao culto ou realizadas dentro do âmbito da igreja. Aceita atividades econômicas como venda de santinhos ou prestação de serviços, desde que realizadas no templo e ligadas ao culto.

Bastos (1978, citado por Difini; Neto, 2010, p.233), a respeito leciona:

A atividade, portanto, será imune na medida em que praticada nos templos e com finalidade da prestação do culto. Assim, englobam-se as demais espécies tributárias que abarcam a transação com mercadorias, ICM, que abarcam a prestação de serviços, ISSW, toda vez em que essas atividades estejam vinculadas física e teologicamente ao culto e ao templo. Assim, venda de objetos litúrgicos, dentro do âmbito da igreja ou no seu adro, efetuada por ligadas ao próprio culto estão imunes. O mesmo não se dá com venda desses mesmos

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27ª Ed.São Paulo. P.237

objetos efetuada, quer por ordens religiosas, quer por comerciantes leigos, fora do âmbito espacial do templo. (...).

Já para a corrente ampliativa, a entidade religiosa pode adquirir patrimônio, auferir renda e prestar serviços, mediante outras atividades que não àquelas ligadas diretamente ao culto, desde que não violem o princípio da livre concorrência e sejam aplicados na manutenção de suas atividades essenciais.

Veja-se neste sentido, Campos (2000, citados por Difini; Neto, 2010, p. 234).

Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitária, não teria sentido algum negar-lhes, a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. 150,§4º da CF/88 (...).

Neste sentido, a doutrina majoritária admite a imunidade dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras e dos aluguéis de imóveis, desde que destinados ao custeio das atividades essenciais da entidade religiosa.

No tocante à prestação, em nome próprio, de serviços de estabelecimento, com a maioria dos autores citados, que sua imunidade dependerá da constatação, em caso concreto, da possibilidade de caracterização de ofensa ao princípio da livre concorrência e do efetivo emprego da receita deles advindas no custeio das atividades fim da entidade religiosa(...).

Em igual posição, Perez (2000, citado por Difini; Neto, 2010, p.234).

V) A imunidade dos templos refere-se não somente ao templo, também às atividades nele exercidas, inclusive nas demais áreas utilizadas, ainda que indiretamente, para a prática do culto. As atividades religiosas, sejam elas de qualquer natureza como, por exemplo, missas e catequeses sempre serão imunes, ao passo que as atividades conexas cuja renda é revertida em favor do culto somente poderão ser tributadas se vierem a adquirir cunho empresarial, com prejuízo ao regime da livre concorrência.

Para Aliomar Baleeiro¹⁰³, o “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Destarte, “templo”, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão a função.

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de círios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos étnicos diversos, hipótese perfeitamente possível num país de imigração, onde já se situaram núcleos protestantes, budistas, israelitas, maometanos, xintoístas e sempre existiram feiticistas de fundo afro-brasileiro.

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

Com referência às rendas provindas dos conventos e de outras instituições religiosas, embora aplicadas nos cultos, são tributáveis, posto que foram auferidas fora dos templos.” Referindo-se aos veículos de transporte usados para catequese, bem como para os serviços de culto, ou ainda, para serviços de atendimentos de doentes e moribundos, Aliomar Baleeiro¹⁰⁴ leciona que os mesmos estão incluídos no termo “templo”; sendo, portanto, não tributáveis.

¹⁰³ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Op. Cit.

¹⁰⁴ BALLEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Op. Cit.

Pontes de Miranda¹⁰⁵, na vigência da Constituição de 1967, prelecionava que "ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo.

José Cretella Júnior ensina que não se pode confundir:

"templos, locais de culto, com casas paroquiais, locais de residência, nem com escolas dominicais, fora do edicto do templo, residências de padres, de pastores, de rabinos de ministro, de sacerdotes budistas, muçulmanos, evangélicos não são imunes a tributos. O templo, como sacro edifício, é imune,... Templo não paga imposto, embora seja edifício. O edifício do templo, em que se celebre culto, não paga imposto predial, nem territorial, nem de transmissão inter vivos, em caso de alienação".¹⁰⁶

Para Roque Carrazza:

"Nos termos do art 150, VI da CF, são imunes à tributação por via de impostos: . . . ; b) os templos de qualquer culto (aí compreendidos seus anexos, como, v.g., a casa paroquial, a casa do pastor, a casa do rabino, o Seminário, o Convento, o Centro de Formação de Pastores, etc., não, porém, as rendas provenientes de alugueres de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, etc., ainda que os rendimentos assim obtidos reverterem em benefício do culto..."¹⁰⁷

Segundo a lição de Hugo de Brito Machado:

"nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício de atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados,

¹⁰⁵ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 6 Vol. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1970.

¹⁰⁶ CRETELLA JÚNIOR, José. in **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**, S. Paulo. Forense Universitária, 1992, v. VII, p. 3557.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. Cit. p. 353

por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. Nenhum requisito pode a lei estabelecer. Basta que se trate de culto religioso".¹⁰⁸

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰⁹ manifesta o seguinte entendimento:

"Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões ou vagonetes, ou seja um terreno não edificado."

"O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita Kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, xintoístas ou budista e a mesquita maometana."

"No que diz respeito ao IPTU, não podem os Municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos)."

"A expressão templo de qualquer culto abrange, ao meu sentir, o lugar, de livre acesso aos fiéis, destinado a meditação teológica e a íntima sintonia com o Criador, onde se realizam os atos de adoração e louvação a Deus. Nela vislumbramos o prédio da Igreja ou Sinagoga, com os símbolos, imagens e objetos sacros e suas dependências, mesmo que compartimentos dele sejam utilizados para a residência do padre, pastor ou rabino, ou para ensino de religiosos, o terreno contíguo e acessórios do templo, como o espaço destinado ao adro ou aglomeração de fiéis, em dias de festas religiosas ou cerimônias que atraem grande número de pessoas da comunidade e, até mesmo o barracão ou terreno sem edificação desde que nesse lugar se officie,

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.187.

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Op. Cit.

preponderantemente e com habitualidade, o culto, como os terrenos da religião afro-brasileira.”

As imunidades tributárias, juntamente com os princípios constitucionais tributários surgiram como um mecanismo de proteção ao contribuinte, no intuito de conter a voracidade do Estado em arrecadar e conseqüentemente tributar, daí ambos estarem inseridos no texto constitucional.

Dessa forma, dependendo da corrente doutrinária que se adote, poderá se admitir ou não a extinção da imunidade dos templos a qualquer imposto, excluindo, por exemplo, a incidência de impostos sobre as aplicações financeiras realizadas pelas instituições religiosas, a explorações de espaço de estacionamento, aluguéis de imóveis etc.

8. DO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE AS QUESTÕES POLÊMICAS QUE CIRCUNDAM AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Em pesquisa sobre as questões polemicas que circundam a imunidade tributária, são encontrados entendimentos jurisprudenciais do Excelso Supremo Tribunal Federal, que esclarecem controvérsias e dirimem conflitos em casos reais de aplicabilidade do instituto imunitório. A exemplo das questões mais polemicas acerca da aplicabilidade da imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”, é possível destacar as seguintes situações.

8.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal teve poucas oportunidades de se manifestar sobre a imunidade dos “templos”.

No ano de 1953, a primeira turma daquela Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 21.826/DF, posicionou-se no sentido de que a imunidade prevista na alínea “b” inciso V do art. 31 da Constituição Federal de 1946, vigente à época, deveria ser interpretada de maneira restrita, abrangendo apenas os “templos” (prédio onde se realizam cultos).

(RE nº 21826/DF, rel. Ministro Ribeiro da Costa, v. u., Primeira Turma)

No recurso extraordinário em questão a então Prefeitura do Distrito Federal executou a Matriz da Glória por esta não ter pago o Imposto Predial e multa de mora, tendo esclarecido o ilustre Relator no seu voto que se tratava de "terreno 8 X 15, junto à Igreja da Glória (Praça Duque de Caxias, s/n).Nessa área não se compreende o edifício do templo, ou seja, a Igreja daquele nome."

É o que se verifica do voto do relator, Ministro Ribeiro da Costa¹¹⁰:

(...) A imunidade estatuída no art.31, nº V, letra b, da Constituição, em favor da recorrente, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar imposto sobre templos de qualquer culto, aos bens imóveis, pertencentes à Irmandade da Glória, ora recorrente, não se estende a isenção em apreço, pois a eles não se refere, expressamente, a preceituação constitucional. Essa é restrita, inaplicável, eximindo da atribuição apenas os “templos”. Não, assim, a todos os bens imóveis da Irmandade. Se esta os possui, deve pagar os respectivos tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber a Igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.

Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.

Subjacente ao voto está a idéia de que a imunidade não se refere à instituição, mas sim apenas ao templo e suas dependências.

O professor Humberto Ávila ¹¹¹, analisando este precedente, afirmou que:

De acordo com essa decisão, a imunidade só alcança o “edifício” e outros objetos que lhe pertencem. Por isso se fala em imunidade restrita.

(...)

A imunidade dos templos de qualquer culto, como já mencionado, alcança somente objetos(...)

A par disso, verifica-se que à época, foi adotada uma posição restritiva a respeito da imunidade dos “templos” limitando sua extensão ao local onde se realizam as manifestações religiosas.

Importante se ter em mente que o antigo art. 31 da Constituição de 1946 não continha o regramento expresso no §4º do art. 150 da atual Constituição Federal, que vincula a imunidade dos templos ao patrimônio,

¹¹⁰ Relator Ministro Ribeiro Costa, recurso desprovido, à unanimidade, julgado em julho de 1953, publicado no DJ 31.12.53, p.16099, e na Revista de Direito Administrativo, out.-dez de 1957, vol. 50, p.84-86

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n.51**, p.226.de14.02.2006. 2ª Ed. E atual. São Paulo: saraiva. 2006.

renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, o que poderia justificar aquela posição.

Já no ano de 2002, o Supremo, em sessão plenária, teve nova oportunidade de se manifestar sobre o assunto, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP¹¹². O recurso buscava a imunidade do IPTU em relação não só ao local onde se realizavam os cultos da entidade religiosa recorrente, mas a todos os seus imóveis, como centros pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração, residências de padres e religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja, bem como os imóveis alugados a terceiros.

Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP.

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 aos cultos, mas também o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados 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.

Equiparando entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso Extraordinário provido.

No mencionado julgado, por maioria de voto, proveu-se o recurso, posicionando-se aquela a Suprema Corte no sentido de que a imunidade dos “templos” abrange o patrimônio, renda e os serviços das entidades religiosas e não somente os prédios onde se realizam os cultos.

Desse modo, com voto de desempate, ficou pacificado o entendimento mais benéfico aos templos de qualquer culto, adotando-se uma corrente mais extensiva.

¹¹² Relator e. Ministro Ilmar Galvão, provido recurso, por maioria de votos, julgado em 18.12.02, DJ 14.05.2004, p.33.

Neste sentido, voto do Ministro Gilmar Mendes, condutor da divergência:

É certo que o texto constitucional circunscreve a imunidade, tão-somente, ao imposto. Dentro desta hipótese, é evidente, estar compreendido todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, renda ou serviços. Assim, os templos não se apresentam imunes às demais espécies tributárias.

(...)

Pois bem, ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do art. 150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao patrimônio, renda ou serviços”. Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.

Acompanharam a dissidência, os Ministros Nelson Jobim, Mauricio Correa, Moreira Alves e Marco Aurélio de Melo.

Pela relevância de suas ponderações, vale transcrever parte do voto do Ministro Mauricio Corrêa:

“Senhor Presidente, faço apenas uma consideração: entendo que “mitra” reúne uma série de paróquias, e não só uma. Poderá parecer que seria um favor exagerado se essa imunidade fosse dada exclusivamente para a mitra, como tal.

Partindo desse pressuposto, não vejo como deixar – porque claramente exposto pelo Ministro Moreira Alves – que a letra “b” do inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Evidentemente, restringindo esse favor à manutenção dos templos mantidos pela mitra, é claro que compreende os rendimentos a que de refere o dispositivo”.

O Ministro Carlos Velloso, em seu voto, propôs uma definição da expressão “finalidade essenciais”, que também vale a pena ressaltar:

Estamos examinando a imunidade da alínea “b”: Templos de qualquer culto. Indaga-se quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, esta coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão também, cobertos pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo são prestados.

O estacionamento para automóveis, vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fieis, os serviços ali prestados pelo templo estão abrangidos pela imunidade.

Agora, Sr. Presidente, dizer que os imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150,VI,“b”.

Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde realiza o culto, por isso que, bem disse o Ministro Pertencente, a imunidade de art. 150, VI, “b”, está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente.

A posição vencida foi iniciada pelo Ministro Ilmar Galvão, que – embora tenha reconhecido que a imunidade dos “templos” abrange não apenas os imóveis onde se realizam os cultos e seus anexos mas também “ as rendas resultantes das contribuições dos fieis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados” – negou provimento ao recurso, ao seguinte fundamento:

Portanto, como a discussão, no presente caso, limita-se à referida alínea “b” e envolve apenas os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação” que foram os bens excluídos do benefício pelo acórdão recorrido –

deve este ser confirmado, porque em harmonia com o sentido do texto constitucional.

Os demais votos vencidos – dos Ministros Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence – foram no sentido de que a imunidade dos “templos” deve englobar somente o local onde se realizam os cultos e suas extensões.

Assim, pela análise deste último precedente, percebe-se que os Ministros do Supremo Tribunal Federal, inobstante a divergência de posições, ainda estão arraigados à raiz da doutrina clássica, pois restringem a imunidade estudada aos bens, rendas e serviços vinculados ao “cultos” realizados nos prédios para este fim destinados, deixando de lado outras atividades religiosas, independentemente de o estarem ou não ligadas às finalidades essenciais da instituição.

Nenhum deles enxergou tal imunidade como incidente sobre a entidade religiosa, como preconiza a doutrina aqui denominada contemporânea.

A única diferença entre os entendimentos expostos no julgado está no fato de que os Ministros que adotaram a tese ampliativa (posição vencedora) estenderam a imunidade a todos os impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços vinculados diretamente com o templo e o culto, numa interpretação conjunta da alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal com o seu § 4º, enquanto os demais (votos vencidos) se manifestaram no sentido de que o ente religioso somente está imune aos impostos incidentes sobre o local de culto. Mesmo assim, ambas compreenderam que a imunidade esta ligada ao “templo” (prédio) e não à instituição religiosa.

Para tanto ressaltamos, na íntegra o artigo contido no Informativo 295 do STF, que abordou a questão da Imunidade Tributária de Templos:

"Informativo 295 do STF

Título : Imunidade Tributária de Templos

*Artigo: a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, VI, "b" e § 4, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições **religiosas** (CF, artigo 150 : "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios :...VI - instituir impostos sobre:...b) templos de qualquer culto.....§ 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." Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações **religiosas** e das dependências que servem diretamente a estes fins, entenderam legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais da entidade **religiosa**. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF, à vista de seu artigo 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos **religiosos** ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições **religiosas**, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a **liberdade** de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico. RE 325.822 - SP, Rel. Orig. Min. Ilmar Galvão, red. P/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18-12-2002."*

Tal decisão, considerando o valor constitucional da liberdade religiosa como um dos pilares do liberalismo e o Estado de Direito, veio a interpretar sistematicamente a constituição, aplicando extensivamente a imunidade aos lotes vagos e prédios comerciais. Ponderou-se que tal princípio sobrepuja o que dispõe outros dispositivos da Constituição, em especial o seu artigo 19 que veda à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer cultos religiosos, subvencioná-los, embaraçar-lhes ou manter com eles relações de dependência. E, ainda, o próprio § 4º do artigo 150 que vincula as imunidades às finalidades essenciais das entidades nela mencionadas, ou seja,

o culto religioso em si, e não imóveis alugados e lotes vagos que notadamente não atingem essa finalidade.

É extremamente louvável a decisão do STF em garantir e aplicar princípios e direitos fundamentais previstos na Constituição, como: a dignidade da pessoa humana, a inviolabilidade, a liberdade de consciência e de crença (artigo 5º, inciso VI), a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, visando com isso reduzir as desigualdades sociais, protegendo ainda os locais de culto e suas liturgias. Contudo, nos parece que no confronto da liberdade de culto e o artigo 19 supracitado, há um óbice material, haja vista que a concessão de imunidade nas hipóteses não ligadas diretamente com a finalidade essencial das entidades nelas mencionadas, nada mais é do que uma forma indireta de subvenção. Por outro lado, confronta-se, também, com o § 4º do artigo 150 da nossa Constituição, que estabelece uma vinculação para que a imunidade sobre a renda, o patrimônio e os serviços seja aplicada. Essa vinculação deve ser a relação com a finalidade essencial das entidades, que como se trata de templo de qualquer culto, entender-se-á, a finalidade religiosa. Daí não haver uma compatibilidade com a extensão desta imunidade a lotes vagos e prédios comerciais das entidades religiosas, principalmente quanto a estes últimos, por possuírem finalidade econômica, exteriorizando assim a capacidade contributiva. Cabe ressaltar que a instituição da imunidade se dá exatamente pela falta de capacidade contributiva e, assim sendo, não há como se afirmar que um imóvel comercial não desempenha atividade econômica, logo exterioriza riqueza, que por sua vez, em tese, gera tributação.

Em análise, à decisão do STF, percebe-se, que se aproximaria mais da visão de Baleeiro, no sentido de que uma interpretação restritiva, como defende Pontes de Miranda¹¹³, incidiria num perigo remoto da intolerância, da perseguição com o culto das minorias, ou seja, os menos expressivos, os menos influentes, haja vista a variedade de elementos éticos existentes no Brasil. Contudo, tal fundamento por si só justificaria a imunidade dos lotes vagos e dos prédios comerciais alugados? Nos parece que Baleeiro não

¹¹³ MIRANDA, Pontes. **Comentários à CF de 1946**. Op. Cit.

compartilha de tal entendimento, haja vista seu posicionamento no sentido de excepcionar da imunidade os bens empregados em fins econômicos, embora quanto aos lotes vagos não haja fins lucrativos e, assim sendo, até se poderia aceitar a tese de que tal imunidade poderia ser concedida por ausência do conteúdo econômico.

Outro argumento que poderia ser utilizado em defesa da imunidade de bens com exploração econômica seria o de que a renda obtida com essa exploração econômica seria revertida em prol de benfeitorias, custeio e desenvolvimento do templo e da atividade religiosa, enfim revertida para as atividades essenciais. Tal entendimento seria plausível se essas entidades religiosas possuísem uma escrituração contábil regular que comprovasse tais investimentos, ou seja, que comprovassem a reversão do lucro auferido, nas finalidades essenciais da entidade. Sem tal comprovação, ficaria a simples presunção de que tal "riqueza", tal montante, seria ou deveria ser reaplicado. A ausência de escrituração como fundamento concessivo da imunidade feriria também o princípio da isonomia com outras entidades, ou até mesmo sociedades comerciais, que por força legal são obrigadas a fazê-lo.

8.2. A Imunidade Religiosa e as Lojas Maçônicas

O tema da imunidade religiosa para as lojas maçônicas foi levado, em 2003, ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Proc. N. 2003.01.5.009352-5), que considerou como “templos” as lojas maçônicas, para fins de imunidade tributária, afastando-se a incidência IPTU.

De outro lado, para a fazenda Pública do Distrito Federal, a loja maçônica não pode ser considerada uma entidade imune, e as suas salas de reuniões não são “templos”, entendendo-se que a maçonaria não é religião.

O tema começa a ser debatido nos Tribunais, não tendo a Suprema Corte ainda se manifestado acerca da discussão.

Note o comentário de Sabbag¹¹⁴ (2010, p.333)

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual)

Além disso, o parágrafo único do art, 8º da Lei Complementar n. 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar n. 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito federal, prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por “templos maçônicos”, referindo-os como “templos religiosos”.

Note o artigo mencionado:

Ficam isentos do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos e religiosos, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar”.

Como é sabido, o conceito de religião é aberto, não existindo um regramento legal ou constitucional, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamento litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios.

Desse modo, deve prevalecer o entendimento de um sentido mais abrangente, evitando assim, a extinção de crenças de grupos minoritários, devendo portanto, ficar imunes aos impostos, em garantia da liberdade religiosa que marca o ordenamento constitucional.

¹¹⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito tributário** – 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

8.3. Uma Análise do Projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 176 – A/93)

É importante destacar que já tramitou no Congresso Nacional um Projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 176-A/93), de autoria do Deputado Eduardo Jorge, propondo a supressão da imunidade tributária aos cultos religiosos, com as seguintes justificativas: “Que as imunidades tributárias decorrem, quase todas, da Constituição Federal de 1946, e que poucas foram introduzidas pela Constituição Federal de 1988”.

Naquela época, o país saía de um prolongado período ditatorial e os constituintes, sequiosos por liberdade de pensamento, pensaram conseguir e garanti-lo através de normas constitucionais. O que se viu de lá para cá, foi que os cuidados pelo legislador constitucional não foram suficientes para impedir a queda da democracia e a conseqüente perda das liberdades constitucionais.

Além disso, o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas anos mais tarde para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios tributários concedidos pela Constituição.

Em apertada síntese o projeto soçobrou, sob dois argumentos: a) a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa (CF, art.5º,VI); b) a fiscalização estatal poderia esbarrar no possível fanatismo religiosos de alguns servidores que tenderiam a prejudicar determinadas religiões.

Na visão de Sabbag (2010, p.335):

“A questão é demasiado complexa, indicando ponto de convergência de inúmeros interesses e visões particulares – tendenciosos ou não. Ao mesmo tempo, os pontos críticos apresentados nos convidam a uma reflexão detida sobre o real cumprimento do desiderato dessa exoneração tributária, que quer prestigiar tão só a liberdade religiosa, e não liberalidade religiosa.

Acredita-se não ser a melhor solução, a supressão da norma imunitória. Todavia, uma regulação constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea “c” do mesmo inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

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

.....

VI – instruir impostos sobre:

.....

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;

Nesse sentido, o Fisco, pode investigar e fiscalizar os Templos de qualquer culto, suas atividades com o objetivo de verificar se além ao cumprimento dos requisitos impostos pelo art. 14 do CTN.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I- Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título;

II- Aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III- Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O que pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulosos de templos.

9. ASPECTOS RELEVANTES DO RELACIONAMENTO ENTRE RELIGIÃO E ESTADO EM PORTUGAL

Em apontamentos de Anselmo Borges, em 12 de abril de 2008, publicado no Diário das Notícias, acesso em 22 de abril de 2009¹¹⁵, argumentou que:

A declaração do arcebispo de Braga, D. Jorge Ortiga, reeleito presidente da Conferência Episcopal Portuguesa - "*o Estado democrático não pode ser militantemente ateu*" - só pode entender-se como manifestação de profundo desagrado face ao Governo atual. Mas é incorreta e infeliz. De fato, vive-se, em Portugal - e bem - num Estado laico, portanto, com separação da(s) Igreja(s) e do Estado, de tal modo que este não pode ser militantemente ateu nem militantemente católico ou muçulmano, por exemplo. No domínio religioso, é sua função salvaguardar e defender a liberdade religiosa de todos.

Lá no fundo, o mal-estar provém da Concordata, ainda não regulamentada. As mudanças de Governo terão contribuído para o atraso da regulamentação. Mas há quem fale - e as suspeitas podem não ser completamente infundadas - de alguma má vontade contra a Igreja por parte de setores governamentais ou adjacentes.

Pensa que não seria necessária uma Concordata. Para maior liberdade e autenticidade evangélica da Igreja, seria mesmo de evitá-la, bastando uma lei geral de liberdade religiosa, que não ignoraria a proporcionalidade numérica e a influência histórica do catolicismo. Evitar-se-ia desse modo a impressão frequente de se estar em presença de um "Estado" espiritual frente ao Estado temporal.

¹¹⁵ http://dn.sapo.pt/inicio/interior.aspx?content_id=997684

Mas, uma vez que o Estado a assinou, deve cumprir, honrando os seus compromissos e, concretamente, procedendo o mais depressa possível, em diálogo, à sua regulamentação.

Tanto o Estado como a Igreja têm de assumir que o Estado é laico. A sociedade, essa, não é laica, mas pluralista: a maioria da população é religiosa, com filiação católica, mas há outras confissões religiosas e também ateus, agnósticos e indiferentes.

Sustenta também, que enquanto forças vivas da sociedade, tem de reconhecer-se à Igreja e às diferentes confissões religiosas liberdade para anunciarem a sua mensagem, que implica também denúncias de injustiças e pronunciamentos nos domínios da sociedade e dos seus valores e antivalores. Mas, dentro do pluralismo de valores, a Igreja, no cumprimento da sua missão, tem de contar com a sua força moral e espiritual de convicção e não com a força do braço secular.

9.1. Pessoas Coletivas Religiosas: Aspectos Gerais

Com a publicação da Lei nº. 16/2001, de 22 de Junho, denominada por “Lei da Liberdade Religiosa”, criou-se um regime de tratamento de igualdade para todas as confissões religiosas sejam elas de índole católico ou não. Estabeleceram-se regras, não só quanto às questões relacionadas com o exercício do culto de cada uma dessas confissões, mas também e essencialmente naquilo que é relevante no âmbito do presente trabalho, nomeadamente:

- a) Quanto ao reconhecimento da personalidade jurídica das pessoas coletivas religiosas;
- b) Quanto à obrigatoriedade de inscrição no registro das pessoas coletivas religiosas;

- c) Quanto ao regime fiscal aplicado, quer no âmbito das pessoas coletivas, quer quanto aos seus mais diretos servidores, tais como ministros do culto;

Não obstante esta generalização de estatuto quanto à aplicação de normativos iguais às confissões religiosas em geral, por razões de ordem cultural e histórica, a igreja católica possui por força da Concordata celebrada em a República Portuguesa e a Santa Sé, um tratamento diferenciado, que no geral estando em tudo em pé de igualdade com as restantes confissões religiosas, merece alguma particularização, que atribuímos aos chamados “direitos adquiridos”.

Com efeito, foi celebrada em 18 de Maio de 2004, uma nova Concordata, que substitui a anterior datada de 7 de Maio de 1940 e o Protocolo de 15 de Fevereiro de 1975, verificando-se ainda a necessidade de legislação regulamentar, ficando pelas razões atrás expostas, consagrada no art.º 58.º, da Lei da Liberdade Religiosa tal particularização.

Deste modo justifica-se que se trate num ponto específico esta realidade, e noutro as restantes situações, sem que daí resulte uma menor consideração por cada um do tipo de instituições em questão. O que releva para o nosso trabalho são apenas, e somente as questões fiscais e nada mais.

Como nota final diremos que por falta de referenciada regulamentação, existem ainda alguns aspectos que carecem de serem clarificados os quais têm dado origem a orientações e procedimentos contraditórios por parte dos Serviços públicos que legalmente estão incumbidos da respectiva emissão.

9.2. Da Igreja Católica

9.2.1. - Da personalidade jurídica

Esta questão nada parecendo ter a ver com a problemática tratada no âmbito do presente trabalho, não deixa de ser importante, como adiante se verá, razão pela qual se aborda a questão. Com efeito, a aquisição da personalidade jurídica, é absolutamente relevante, dado que à Igreja Católica é nos termos do art.º 9.º da Concordata de 2004, permitido livremente criar, modificar ou extinguir “*dioceses, paróquias e outras jurisdições eclesásticas*”, porquanto a legislação fiscal só valida relações jurídicas praticadas entre entidades que possuam personalidade jurídica.

Registram-se neste âmbito concreto aspecto duas formas de reconhecimento:

a) Quanto às pessoas coletivas instituídas canonicamente antes da entrada em vigor da Concordata, deve o ato constitutivo ser comunicado ao órgão do Estado competente;

b) Quanto às situações ocorridas após a entrada em vigor da Concordata, o reconhecimento é feito através da inscrição no registro a que se refere ao art.º 33.º, da Lei nº. 16/2001, de 22 de Junho.

Este aspecto é relevante, pois só com a realização deste registro, o qual é materializado a partir de um documento autêntico emitido pela autoridade eclesástica competente de onde conste a sua ereção, fins de identificação, órgãos representativos e respectivas competências se pode obter NIPC (número de identificação de pessoa coletiva).

O NIPC, logo que atribuído passa a constar no designado “*cartão de contribuinte*” é essencial para que se possa apresentar a declaração de início de atividade, que é o elemento primordial no âmbito das relações com a Administração Fiscal.

9.2.2. As pessoas jurídicas canônicas

São muito diversificadas as denominações das pessoas jurídicas canônicas que podem assumir as entidades eretas pelas autoridades eclesiais, razão pela qual aqui deixamos alguns exemplos, que não são mais do que isso, como segue:

Diocese de..., paróquia de, fábrica da igreja paroquial de.... (vulgo comissão fabriqueira), benefício paroquial de...., seminário, escola diocesana, Instituto missionário de, obra diocesana de, casa diocesana de, fundação, caritas diocesana de ..., centro social paroquial de...., associação, congregação ..., conselho econômico e social.... etc.etc., e podendo exercer ou dedicarem-se aos mais variados âmbitos de atividades, nomeadamente; culto religioso, ação caritativa, ação social, ensino, etc. Diga-se ainda que as entidades instituídas para desenvolver ações de âmbito social, se enquadram dentro do regime jurídico das Instituições Particulares de Solidariedade Social, aprovado pelo DL nº. 119/83, de 25 de Fevereiro, com as necessárias adaptações face à particularíssima forma de criação destas, razão pela qual a sua forma de regulação se acha prevista em secção própria a partir do artº. 44.º. Assim, como iremos ver mais adiante para além dos benefícios inerentes ao próprio estatuto de IPSS, existem outros similares ou complementares previstos no âmbito da Concordata.

9.3. As Obrigações Fiscais

No âmbito das obrigações fiscais, deverão ser tidos em conta os seguintes aspectos:

A) Quanto à tributação de rendimentos das pessoas coletivas canonicamente eretas:

Por contraposição, poderá ver-se o baixo nível de tributação que incide sobre as atividades desenvolvidas por este tipo de entidades.

Com efeito, apenas as atividades que tenham fins lucrativos ou estejam fora do âmbito das isenções são tributadas. Para melhor esclarecimento do que atrás se refere aconselha-se uma breve leitura da Circular 10/2005, de 21/11, do Gabinete do Diretor-Geral.

Concordata celebrada entre o Estado Português e a Igreja Católica - Artigo 26.º - Isenções em sede de IRC, IMT e IMI Razão das Instruções

Para conhecimento dos serviços e atuação em conformidade, divulgam-se as seguintes instruções, de harmonia com o entendimento sancionado pelo Despacho n.º 1308/2005-XVII de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido em 20 de Outubro de 2005, tendo em vista a Clarificação administrativa de algumas especificidades tributárias em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), decorrentes da aplicação da Nova Concordata celebrada entre o Estado Português e a Igreja Católica em 2004:

Prestações monetárias e em espécie e estipêndios

1. As prestações monetárias e em espécie e os estipêndios relativos aos exercícios do múnus espiritual que constituam receita do Fundo Paroquial não estão sujeitos a IRC, sem prejuízo das regras de direito interno comum aplicáveis à tributação, em sede de IRS, desses mesmos rendimentos se, e quando, auferidos pelos sacerdotes, já clarificadas pelo Despacho n.º 26/2005-XVII de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido em 31 de Março de 2005, e divulgadas através da Circular da DGCI n.º 6/2005, de 28 de Abril.

Donativos monetários e em espécie

2. Os donativos monetários e em espécie efetuados para a realização de fins religiosos não estão sujeitos a IRC, sem prejuízo dos rendimentos que esses bens possam vir a gerar, como os juros ou rendas, estarem sujeitos a tributação em sede deste imposto, mesmo que o seu destino seja a realização dos interesses religiosos.

Isenções em sede de IMT

3. Consideram-se integradas na isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT): a) A aquisição a título oneroso (1) de imóveis efetuada pela Conferência Episcopal Portuguesa, Dioceses, Paróquias e outras jurisdições eclesiásticas ou outras pessoas canónicas, constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil, nos termos dos artigos 9.º e 10.º da Nova Concordata, desde que os imóveis a adquirir tenham como destino, o culto ou a realização de fins religiosos; (2) de instalações de apoio direto e exclusivo às atividades com fins religiosos; (3) de

imóveis destinados à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica; e (4) dos imóveis referidos nos números anteriores a uso de instituições particulares de solidariedade social;

b) A aquisição a título oneroso de imóveis feita por aquelas pessoas canónicas, se respeitar (1) a dependências ou anexos de imóveis que se destinem ao culto ou à realização de fins religiosos; (2) a instalações de apoio direto e exclusivo às atividades com fins religiosos ou à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica; (3) a jardins e logradouros dos prédios destinados a culto ou realização de fins religiosos; e (4) a instalações de apoio direto e exclusivo às atividades com fins religiosos, à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica ou ao uso por instituições particulares de solidariedade social, desde que não estejam destinados a fins lucrativos.

Isenções em sede de IMI

4. Consideram-se integrados na isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI):

- a) As residências dos eclesiásticos (quer sejam residências paroquiais, episcopais ou de congregações religiosas, Institutos de Vida Consagrada e Sociedades de Vida Apostólica), nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 26.º da Nova Concordata;*
- b) Os imóveis afetos a lares de estudantes, a casas de exercícios espirituais e a formação de religiosos, desde que, em qualquer dos casos, estejam integrados em estabelecimentos destinados à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 26.º da Nova Concordata;*
- c) Os imóveis pertencentes a pessoas jurídicas canónicas e cedidos gratuitamente a instituições particulares de solidariedade social ou a estabelecimentos de ensino.*

Prédios adquiridos para rendimento

5. Estão sujeitos a IMI e a IMT todos os prédios adquiridos para rendimento pelas pessoas jurídicas canónicas, estando ainda os respectivos rendimentos auferidos sujeitos a IRC, independentemente da sua afetação.

Anote-se que as situações mais evidentes em sede de Imposto sobre o rendimento (IRC) em termos de incidência resultam, como já se disse, do exercício de atividades com fins ou escopo lucrativo e que podem ser tidos como fazendo parte de áreas inseridas no âmbito de atividades que em termos de mercado possam ser classificadas como concorrenciais e que embora

possam configurar rendimentos oriundos de situações com caráter de acessoriedade, a Administração Fiscal, entende que devem ser tributados.

Estão neste caso, os juros creditados pelas entidades bancárias, as rendas de imóveis afetos a uma atividade de índole lucrativa.

B) Quanto à tributação dos membros do clero e ministros da religião (sacerdotes):

Neste particular âmbito por força da entrada em vigor da Concordata de 2004, os membros do clero deixaram de beneficiar da isenção do IRS, passando a ter o estatuto de trabalhadores por conta de outrem. Nessa medida as entidades empregadoras sejam elas as Dioceses, as Paróquias, Seminários, etc., são obrigadas a efetuar a retenção na fonte e a entregar nos cofres do Estado, o imposto retido.

No que se refere à situação das contribuições e cotizações relativas à Taxa Social Única, para a Segurança Social, mantém-se a situação regulada e prevista no Decreto Regulamentar nº. 5/83, de 31 de Janeiro, que comete às Dioceses a responsabilidade pelo pagamento da TSU, o que não deixa de ser uma *“sui generis”*, pois resulta da mesma que a entidade pagadora dos rendimentos não é a mesma que faz o pagamento da T.S.U.

Esta situação sendo absolutamente atípica, pois para efeitos fiscais quem vai declarar o rendimento, por norma são as Fábricas da Igreja, por serem quem paga aos sacerdotes, sendo por isso obrigadas a apresentar e submeter por via eletrônica, anualmente durante o mês de Fevereiro, a declaração modelo 10, a que se refere a alínea c) do nº. 1 do artº. 119.º do CIRS, não podem indicar no item relativo ao valor das cotizações da T.S.U. para a Segurança Social, pois este é entregue e pago pela Diocese, a qual se vê obrigada a entregar em *“suporte papel”*, outra declaração modelo 10, onde consta unicamente o valor da T.S.U., ou seja uma entidade cumpre a parte fiscal e outra cumpre a parte para-fiscal (Seg. Social), o que gera situações

caricatas de algumas Direções de Finanças devolverem a declaração emitida em suporte papel contrariando assim a legislação em vigor.

Compreende-se que, depois de assistirmos a toda uma evolução em termos de submissão das declarações via digital, seja obsoleto apresentar as mesmas em suporte papel, mas só assim se pode cumprir a lei, pois o sistema não admite duas declarações submetidas da mesma forma.

Embora a situação tenda para uma completa uniformização, tal como acontece com todas as entidades empregadoras, ou seja, feita a retenção relativa às cotizações relativas à T.S.U. e adicionada a parte das contribuições, serem as mesmas entregues pelas entidades empregadoras, julgamos que tal acontecerá logo que esteja regulamentada a Concordata.

Em conclusão, embora com o senão decorrente daquela atipicidade supra referida, os membros do clero, estão sujeitos a todos os impostos e ao cumprimento de todas as obrigações fiscais, tal como a generalidade dos trabalhadores por conta de outrem.

C) Quanto a obrigações declarativas e de procedimento

As obrigações declarativas ou procedimentais das pessoas coletivas religiosas, nas situações em que são sujeitos passivos de imposto, ou por terem beneficiado de liberalidades, traduzem-se no seguinte:

C.1 – Quanto ao IRC

1.1 - Apresentação da DM 22

1.2 - Apresentação da DAnual (IES), anexo F – Benefícios fiscais

C.2 – Quanto ao IVA, se exercerem alguma atividade que fique sujeita a tributação, por terem finalidade ou escopo lucrativo:

2.1 – Apresentação da declaração periódica, caso se trate de situações normais, podendo eventualmente, ter que usar o sistema de “pró-

rata” ou “afetação real”, no caso de ter simultaneamente uma parte da atividade em situação de isenção e outra em situação de sujeição. A aferição acerca de qual solução é mais indicada, depende de análise casuística,

2.2 – Apresentação da Declaração Anual–anexo L e mapa recapitulativo anexo P

C.3 - Quanto a serem beneficiárias de liberalidades tal como decorre do artº. 66.º nº.1, do EBF, o qual se transcreve, têm que:

a) Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo e, bem assim, como a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 60.º;

b) Possuir registro atualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído, nos termos do presente capítulo;

c) Entregar à Direção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial referente aos donativos recebidos no ano anterior;

C.3.1 - No mesmo normativo, no seu nº. 2 diz-se ainda mais, nomeadamente que o documento comprovativo deve conter:

- a) A qualidade jurídica da entidade beneficiária;
- b) O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;
- c) O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária;
- d) A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

C.3.2 – Para reforçar tudo o que fica dito, diz-nos ainda aquele normativo no seu nº. 3, que:

Os donativos em dinheiro de valor superior a € 200 devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenaz, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

C.3.3 – Acresce a tudo o que fica dito, uma nota importante por se tratar de uma novidade em termos fiscais. Trata-se do que a lei fiscal entende por donativo, ao ponto do legislador ter elaborado uma norma que define a “noção de donativo”.

Falamos do artº. 61.º do EBF, que por ser primordial se transcreve:

Artº. 61.º

Noção de donativo

“Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional”.

C.3.4 – Vale a pena ainda referir que o cumprimento das obrigações declarativas referidas no nº.1 do artº. 66.º do EBF, é feito através do preenchimento da declaração modelo 25, aprovada pela Portaria nº. 13/2008, de 4 de Janeiro.

C.3.5 – *Relatório anual referido na última parte do nº. 5, do artº. 32.º, da Lei da Liberdade Religiosa*

As pessoas coletivas religiosas, estão obrigadas a apresentar anualmente à Direção-Geral dos Impostos, um relatório no qual justificarão o destino dado os montantes recebidos no âmbito desta normativo.

Como toda esta problemática se trata de novidade, chama-se especialmente a atenção para alguns pormenores, nomeadamente quanto aos

requisitos a que a documentação a emitir deve obedecer e aos procedimentos subsequentes.

9.4. Isenções Fiscais

A Igreja Católica por razões históricas teve na vigência da Concordata de 1940, um estatuto muito especial, beneficiando, quer ela própria enquanto detentora de rendimentos, quer os seus ministros, isenção quase total quanto a impostos e taxas.

Por força da entrada em vigor da Lei da Liberdade Religiosa e do novo texto da Concordata de 2004, para que as situações de relativa vantagem cedessem passo a um tratamento de igualdade, foram abolidas as mesmas.

Não obstante o expendido, o fato é que a Igreja Católica, beneficia de variadíssimas situações que configuram liberalidades, não só por parte de pessoas singulares como pessoas coletas, com oferta donativos e doações de valores e bens físicos ou em espécie, para além dos casos em que os seus fiéis pagam a título de sustentação dos párocos a designada “côngrua paroquial”, “estipêndios das missas”, etc. No passado recente, nenhuma destas situações era relevante para efeitos fiscais, pois não existia a obrigatoriedade de comunicação à Administração Fiscal desse tipo de vantagens. Mas a prática veio dizer que existia algum aproveitamento menos lícito na utilização dos recibos emitidos por estas entidades.

Assim, face a tais práticas foi introduzida uma alteração no EBF, de tal forma que obriga as entidades emissoras de recibos relativos a donativos, e com determinado tipo de exigências de forma legal, que convém levar em conta, dado que os elementos relevantes para efeitos fiscais serão cruzados informaticamente pela Administração Fiscal.

O regime das isenções fiscais aplicáveis às pessoas coletivas religiosas no âmbito da Igreja Católica, encontram-se definidos nos artº.s 12 e

26, da Concordata e nos artº.s 31.º e 32.º, da Lei da Liberdade Religiosa. Assim para melhor entendimento transcrevem-se os normativos supra, pela ordem referida, como segue:

Da Concordata de 18 de Maio de 2004

Artigo 12.º

As pessoas jurídicas canônicas, reconhecidas nos termos do artigo 10, que além de fins religiosos, prossigam fins de assistência e solidariedade, desenvolvem a respectiva atividade de acordo com o regime jurídico instituído pelo direito português e gozam dos direitos e benefícios atribuídos às pessoas coletivas privadas com fins da mesma natureza.

Artigo 26.º

1. A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canônicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9 e 10, não estão sujeitos a qualquer imposto sobre:

*As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos;
Os donativos para a realização dos seus fins religiosos;
O resultado das coletas públicas com fins religiosos;
A distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções religiosas e a sua afixação nos lugares de culto.*

2. A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canônicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9 e 10, estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local sobre:

- a) Os lugares de culto ou outros prédios ou parte deles diretamente destinados à realização de fins religiosos;*
- b) As instalações de apoio direto e exclusivo às atividades com fins religiosos;*
- c) Os seminários ou quaisquer estabelecimentos destinados à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica;*
- d) As dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) a uso de instituições particulares de solidariedade social;*
- e) Os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d) desde que não estejam destinados a fins lucrativos;*

f) Os bens móveis de carácter religioso, integrados nos imóveis referidos nas alíneas anteriores ou que deles sejam acessórios.

3. A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canônicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9 e 10, estão isentas do imposto de selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre:

- a) Aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos;*
- b) Quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos;*
- c) Atos de instituição de fundações, uma vez inscritas no competente registro do Estado nos termos do art.º 10.*

4. A autoridade eclesiástica responsável pelas verbas que forem destinadas à Igreja Católica, nos termos do artigo seguinte, está isenta de qualquer imposto sobre essa fonte de rendimento.

5. As pessoas jurídicas canônicas, referidas nos números anteriores, quando também desenvolvam atividades com fins diversos dos religiosos, assim considerados pelo direito português, como, entre outros, os de solidariedade social, de educação e cultura, além dos comerciais e lucrativos, ficam sujeitos ao regime fiscal aplicável à respectiva atividade.

6. A República Portuguesa assegura que os donativos feitos às pessoas jurídicas canônicas referidas nos números anteriores, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos desta Concordata, produzem o efeito tributário de dedução à coleta, nos termos e limites do direito português.

Da Lei nº. 16/2001, de 22 de Junho

(Lei da Liberdade Religiosa)

Artigo 31.º Prestações livres de imposto

1 — As igrejas e demais comunidades religiosas podem livremente, sem estarem sujeitas a qualquer imposto:

- a) Receber prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos, bem como donativos para a realização dos seus fins religiosos, com carácter regular ou eventual;*
- b) Fazer coletas públicas, designadamente dentro ou à porta dos lugares de culto, assim como dos edifícios ou lugares que lhes pertençam;*
- c) Distribuir gratuitamente publicações com declarações, avisos ou instruções em matéria religiosa e afixá-las nos lugares de culto.*

2 — Não está abrangido pelo disposto no número anterior o preço de prestações de formação, terapia ou aconselhamento espiritual, oferecidas empresarialmente.

Artigo 32.º

Benefícios fiscais

1 — As pessoas coletivas religiosas inscritas estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, sobre:

- a) Os lugares de culto ou outros prédios ou partes deles diretamente destinados à realização de fins religiosos;
- b) As instalações de apoio direto e exclusivo às atividades com fins religiosos;
- c) Os seminários ou quaisquer estabelecimentos efetivamente destinados à formação dos ministros do culto ou ao ensino da religião;
- d) As dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) a uso de instituições particulares de solidariedade social;
- e) Os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d) desde que não estejam destinados a fins lucrativos.

2 — As pessoas coletivas religiosas inscritas estão igualmente isentas do imposto municipal de sisa e sobre as sucessões e doações ou quaisquer outros com incidência patrimonial substitutivos destes, quanto:

- a) Às aquisições de bens para fins religiosos;
- b) Aos atos de instituição de fundações, uma vez inscritas como pessoas coletivas religiosas.

3 — Os donativos atribuídos pelas pessoas singulares às pessoas coletivas religiosas inscritas para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares são dedutíveis à coleta em valor correspondente a 25 % das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da coleta.

4 — Uma quota equivalente a 0,5 % do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, liquidado com base nas declarações anuais, pode ser destinada pelo contribuinte, para fins religiosos ou de beneficência, a uma igreja ou comunidade religiosa radicada no País, que indicará na declaração de rendimentos, desde que essa igreja ou comunidade religiosa tenha requerido o benefício fiscal.

5 — As verbas destinadas, nos termos do número anterior, às igrejas e comunidades religiosas são entregues pelo Tesouro às mesmas ou às suas organizações representativas, que apresentarão na Direção-Geral dos Impostos relatório anual do destino dado aos montantes recebidos.

6 — O contribuinte que não use a faculdade prevista no n.º 4 pode fazer uma consignação fiscal equivalente a favor de uma pessoa coletiva de utilidade pública de fins de beneficência ou de assistência ou humanitários ou de

uma instituição particular de solidariedade social, que indicará na sua declaração de rendimentos.

7 – As verbas a entregar às entidades referidas nos nºs. 4 e 6 devem ser inscritas em rubrica própria no Orçamento do Estado.

Tal como se vê do nº. 4, do artº. 32.º, supra referido a Igreja Católica pode beneficiar duma consignação a seu favor de uma quota equivalente a 0,5% de IRS liquidado em cada declaração dos fiéis, desde que estes façam constar tal intenção assinalando no local próprio da declaração modelo 3 do IRS, ou seja no campo 901 do anexo H dos benefícios fiscais.

As entidades que beneficiarem desta quota, deverão apresentar um relatório anual onde justificarão o destino dado aos montantes recebidos. Este assunto vai melhor explicitado em local apropriado no capítulo II, motivo pelo qual para lá se remete.

9.5. Presença Internacional da Santa Sé

Faz parte da concepção das relações internacionais da doutrina social da igreja, desde os tempos de Leão XIII. A Encíclica diz que “o desenvolvimento integral dos povos e a colaboração internacional exigem que seja instituído um grau superior de ordenamento internacional de tipo subsidiário para o governo da globalização e que se dê finalmente atuação a uma ordem social conforme à ordem moral e àquela ligação entre esfera moral e social, entre política e esfera econômica e civil que aparece já perperctivada no Estatuto das Nações Unidas”.

A doutrina social da igreja vê na atividade multilateral e nas organizações supra-nacionais, especialmente nas Nações Unidas, uma contribuição essencial ao bem comum da humanidade e ao mesmo tempo é consciente dos perigos da corrupção desses organismos. A Santa Sé pretende participar e de fato participa na vida internacional, como observador das Nações Unidas e como membro ou observador em muitas outras organizações multilaterais.

O motivo mais profundo dessa participação é que a dimensão transcendente do homem é um ser social, relacional, portanto, a dimensão religiosa tem que ter uma expressão social e também pública. Se a instância pública mais alta é hoje a vida internacional, a dimensão religiosa necessita também de uma presença pública multilateral. Se faltar essa presença pública nos vários níveis, perderia-se o fundamento dos direitos humanos, como dizia o Santo Padre Bento XVI “...a exclusão da religião do âmbito público [...] os Direitos Humanos correm o risco de não serem respeitados, ou porque ficam privados do seu fundamento transcendental¹¹⁶”. Dimensão pública significa aqui que os governos não podem exercer livremente seu poder nos âmbitos da vida social que dizem diretamente respeito à dimensão transcendente, mas precisam nesses âmbitos da cooperação das religiões.

¹¹⁶ Revista Brasileira de Direito Canônico. Ano XXIII. 2009 n. 57

CONCLUSÃO

A presente dissertação tem como tema “IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS.”

Esse tema pesquisado despertou o interesse na busca de aprofundar-se no assunto, com o objetivo de investigar como funcionam e ampliar o conhecimento na reflexão sobre a imunidade tributária dos Templos de qualquer culto.

Na antiguidade, a imunidade tributária era tida como privilégios de poucos e protegia somente a religião oficial, mesmo assim, tolerava a existência de outras religiões. Esses privilégios foram abolidos com a Revolução francesa, e seus ideais de liberdade, fraternidade e igualdade. Passando por diferentes interpretações até chegar aos dias atuais.

Diante da facilidade de se instituir uma seita e de ocorrência de inúmeros abusos divulgados na imprensa envolvendo entidades religiosas que realizam negócios ilícitos, ainda que o dito popular nos ensine que “religião é tema que não se discute”, pois é praticamente inviável um consenso neste assunto.

Enfim, conforme fora mencionado pelos autores supracitados, a imunidade tributária dos Templos de qualquer culto, é uma limitação constitucional do poder de tributar, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência.

Estas limitações são balizas postas pela própria constituição ao poder de tributar dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), não existindo condições, restrições, requisitos ou serem revogadas por lei infraconstitucional.

Nada foi deferido a norma infraconstitucional, basta a existência de um templo, que não será incidido impostos, pois, caso o seja, implicaria

violação ao direito individual da liberdade de crença e das práticas de cultos religiosos.

Finalmente, analisando as posições doutrinárias, bem como a jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal a respeito do tema proposto, nos leva a fazer algumas considerações: A primeira delas é no sentido de que a doutrina clássica sobre a compreensão da palavra “templo” ainda encontra-se fortemente enraizada na unidade jurídica brasileira bastando, para se perceber esta realidade, observar as posições doutrinárias e jurisprudenciais atuais existentes sobre o tema, como foi exposto no presente trabalho. A segunda é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pouco evoluiu já que, mesmo após o advento da Constituição Federal de 1988, mantém em grande parte, as proposições da corrente clássica. A terceira e última consideração, é no sentido de que restam questões ainda não solucionadas, tais como a real extensão das expressões “patrimônio, renda e os serviços”, “finalidades essenciais” e “entidades nelas mencionadas”, todas constantes no § 4º do art. 150 da Constituição Federal.

Percebe-se que prédio não possui patrimônio, não possui renda e muito menos realiza serviços, logo, a imunidade dos templos de qualquer culto é da “Instituição religiosa” e não dos “Templos”. Desta feita, não se pode interpretar a regra na imunidade dos templos somente pela leitura do texto contido na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição federal. Faz-se necessário o seu cotejamento com o disposto no § 4º do mencionado dispositivo constitucional.

Assim, tornando-se como ponto de partido os conceitos explicitados acima, infere-se que a imunidade dos “templos”, deveria abranger muito mais do que se expõe no mundo jurídico brasileiro, ou seja, deveria englobar todos os bens (materiais ou imateriais) realizados pela entidade religiosa e ligados diretamente à crença por ela proposta.

Portanto, é imperioso que os juristas brasileiros insistam no estudo da imunidade dos “Templos” (que se poderia chamar “imunidade das religiões), na busca de uma melhor compreensão de sua extensão, de molde a

esclarecer questões que ainda não foram solucionadas, precipuamente porque a doutrina e a jurisprudência estão muito arraigadas aos ditames da doutrina clássica, se não como um todo, ao menos em seus elementos essenciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

AMBO, Paloma Wolfeonson. **A imunidade tributaria das instituições de assistência social: eficácia e aplicabilidade**. São Paulo. Jus Navegandi. Out. 2012. Disponível em: <HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3990>. Acesso em 15.out.2012

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

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 1999.

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

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

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

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

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

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

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

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

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

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

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

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

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

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

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

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RMS 22.192-9. 1ª Turma. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 19.12.96. Unânime. Lex; Jurisprudência do STF. Brasília.

-----, **Relator Ministro Ribeiro Costa**, recurso desprovido, à unanimidade, julgado em julho de 1953, publicado no DJ 31.12.53, p.16099, e na Revista de Direito Administrativo, out-dez de 1957, vol.50

_____, RE nº 325.822-2/SP. Relator e. **Ministro Ilmar Galvão**, provido o recurso, por maioria de votos, julgado em 18.12.02, DJ 14-05-2004.

Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. – 17º. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2005;

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

CARBONNIER, Jean. *Flexible Droit. Textes pour une Sociologie du Droit sans Rigueur*. Paris, L.G.D.J., 1696.

CARNIETTO, Alexsandro; SOUZA, André Luiz de et al. **Igreja - sociedade política: a importância, o poder e a manifestação do aspecto político e**

jurídico. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n 42, jun. 2000. disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=66>>. Acesso em: 10 agos. 2007.

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

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

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário; fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência.** – 21. Ed. – SÃO Paulo: Athas, 2010.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à Filosofia.** 9ª ed. São Paulo: Ática, 1997.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

HARADA, Hiyoshi. **Princípios da Igualdade e da Irretroatividade.** São Paulo. Set.2007. Disponível em; <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10435>>. Acesso em: 20.out.2012.

Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.14, São Paulo, novembro/1996.

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

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

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

LEMOES, Pedro. **A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos.** *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em:<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4179>>. Acesso em: 17 jul. 2007.

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

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

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

PEREIRA, Rodrigo Paixão. **O artigo 195, §7º da Constituição Federal e a imunidade tributária conferida as entidades beneficentes de assistência social.** *Âmbito Jurídico*. 31. Dez. 2007. São Paulo. 2007. Disponível em: <[HTTP:WWW.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_leitura&artigo_id=2542](http://WWW.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_leitura&artigo_id=2542)> Acesso em: agosto.2012 .

PERES, João Bosco. **Competência tributária negativa. Imunidades tributárias.** Jusnavegandi. Disponível em: [HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4478) Acesso em 09,out.2012.

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

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

SILVA, Jefferson Laborda da, **Limitações ao poder de tributar: aspectos diferenciais entre os institutos da isenção, imunidade, remissão e anistia.** Disponível em: [HTTP://www.classecontabil.com.br/servlet](http://www.classecontabil.com.br/servlet) art.php?id=171&query. Acesso em 12. Set.2012

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

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