

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO**

FILIFE PORFÍRIO FURTADO MARCOS

**ASPECTOS DA ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS
DE QUALQUER CULTO**

**SOUSA
2015**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

FILIPPE PORFÍRIO FURTADO MARCOS

**ASPECTOS DA ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS
DE QUALQUER CULTO**

Monografia apresentada ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof.º Allison Haley dos Santos

SOUSA
2015

FILIFE PORFÍRIO FURTADO MARCOS

**ASPECTOS DA ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS
DE QUALQUER CULTO**

Monografia apresentada ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof.º Allison Haley dos Santos.

Banca Examinadora:

Data de Aprovação: _____

Orientador: Prof. Esp. Allison Haley dos Santos

Examinador Interno

Examinador Interno

AGRADECIMENTO

A DEUS, pelo dom que é viver, por jamais me abandonar mesmo quando fui ingrato. Agradeço e peço para que me abençoe com sabedoria para lidar de maneira justa e humana com os anseios, medos e dúvidas do ser humano. Sem ti nada sou Senhor.

AOS MEUS PAIS, MARCOS E ERIDAN, por toda dedicação e amor que me dão, por me apoiar nos momentos mais difíceis, não medindo esforços para que eu pudesse estudar e realizar meus sonhos. Obrigado por terem me dado algo que vai além de um diploma, valores. A vocês todo o amor do mundo.

A MINHA IRMÃ, MIKELY, por sempre preocupar-se comigo e me amar como um filho, sentindo e vivendo minhas dores, torcendo e vibrando comigo durante a vida. Nossos laços de amor serão eternos.

AO MEU AMOR, JÉSSICA, por me dar coragem e sempre me fazer sentir capaz de ganhar o mundo, presente em sorrisos e lágrimas, te agradeço por ter entrado na minha vida na hora certa. Tudo por você, nada sem você.

AO MEU CUNHADO, HARRISON, pela amizade e palavras de incentivo a mim dedicadas, pela parceria e sonhos em comum, pela sensibilidade de um ser humano sem igual. Meu profundo agradecimento.

AOS MEUS TIOS, JOELMA E WILLIAM, pela oportunidade que me deram anos atrás de buscar melhores oportunidades para minha vida, pelo coração aberto a me acolher em seu lar, somente palavras não mensuram meu eterno agradecimento. Deus os protejam e os cubram de bênçãos.

AOS MEUS PRIMOS, CAMILLA, BRENNO E GUSTAVO, pelo desmedido carinho e irmandade que sempre me ofereceram ao longo da vida, por me aceitarem com toda humildade e alegria no seu lar, vivendo juntos, três maravilhosos anos que jamais sairão da minha memória. Para sempre no meu coração.

AOS MEUS FAMILIARES, por torcerem e me acompanharem por toda a vida, laços que o meu coração quer tornar inquebráveis, lembranças que jamais se apagarão da minha memória. Muito obrigado.

A FAMÍLIA DO MEU AMOR, pelo sincero amor, simplicidade, amizade e acolhida que me dedicaram, espero poder retribuir com todo carinho sempre. Um fraternal e sincero abraço.

AOS MEUS AMIGOS, EM ESPECIAL PEDRO NETO E ASSIS FERNANDES, ao longo da vida tive muitos amigos, na minha história poucos, porém, os que participaram da minha vida me fizeram lembrar que sou querido. Por me acompanharem ao longo desses cinco anos da faculdade, juntos, um trio carinhosamente chamado G3. Para sempre no meu coração.

AO MEU ORIENTADOR, ALLISON HALEY, pela paciência e dedicação a um simples estudante, por orientar-me ao longo deste trabalho, me guiando pelos melhores caminhos para a conclusão deste escrito. Muito obrigado.

Exemplo de humildade de Cristo.

Se me é possível, pois, alguma consolação em Cristo, algum caridoso estímulo, alguma comunhão no Espírito, alguma ternura e compaixão, completai a minha alegria, permanecendo unidos. Tende um mesmo amor, uma só alma e os mesmos pensamentos. Nada façais por espírito de partido ou vanglória, mas que a humildade vos ensine a considerar os outros superiores a vós mesmos. Cada qual tenha em vista não os seus próprios interesses, e sim os dos outros.

Filipenses 2, 1-4.

RESUMO

Este trabalho busca compreender os aspectos que fundamentam a ilegitimidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. No que tange ao método utilizado, aplicou-se o dedutivo e a técnica utilizada é a da documentação indireta. A vertente utilizada no estudo dessa pesquisa foi a qualitativa, tendo em vista a importância da preocupação social que envolve o tema, tal método se adapta melhor ao objetivo que se pretende alcançar com o trabalho, aliado a uma leitura e análise das leis, doutrinas e jurisprudências, reunindo textos sobre o tema, para buscar a opinião acerca da temática. Ao longo da pesquisa, o resultado alcançado nos faz avaliar quão falho encontra-se, atualmente, o sistema que criou a regra imunizante dos templos de qualquer culto, que através de uma interpretação teleológica, surge aparente ilegitimidade, visto que a desmedida manutenção pode vir a ser prejudicial a toda sociedade. Por fim, conclui-se necessário maior destaque ao tema, pela doutrina, pelos estudiosos do direito, e também pelas autoridades do país, visto que diariamente, e de maneira indiscriminada, líderes religiosos abusam da inocência dos fiéis, ludibriando-os e locupletando-se de maneira ilícita, se beneficiando do manto da imunidade, resultando em flagrante ilegitimidade a regra que torna imune os templos de qualquer culto, pois estes, em parte, vêm desvirtuando seu fim social, carecendo de um sistema que regule tal benesse.

Palavras-chave: Limites ao poder de tributar. Imunidade religiosa. Ilegitimidade.

ABSTRACT

This work seeks to understand the issues underlying the illegitimacy of immunity tax of churches of any denomination. In terms of the method used, In terms of the method used, it can be seen that the deductive best applies to work and the best technique used is the indirect documentation. The strand used in this study was a qualitative, in view of the importance of social concern that involves the topic, such a method that best suits to the objective to be achieved with the work, combined with a reading of the laws, doctrines and jurisprudence bringing together texts on the subject, to seek the opinion on the issue. Throughout the research, the result achieved makes us evaluate how flawed is the system that has created the immunizing rule the temples of any cult, which through a teleological interpretation, appears apparently illegitimacy, since the inordinate maintenance could be detrimental to the whole society. Finally, it is necessary to better highlight the theme, by doctrine, by scholars of the law, and also by the country's authorities, since daily and in an indiscriminate manner religious leaders abuse the innocence of the faithful, deceiving them and enriching himself unlawfully, benefiting from immunity, resulting the immunity of churches of any denomination in evident illegitimacy because it's has been distorting its social purpose lacking an effective system that regulates this boon.

Keywords: Limits the power to tax. Religious immunity. Illegitimacy.

SÚMARIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	13
2.1 HISTÓRICOS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL	13
2.2 CONCEITOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	17
2.3 DIFERENÇAS ENTRE NÃO INCIDÊNCIAS X ISENÇÃO X ALÍQUOTA ZERO	19
2.4 AS ESPÉCIES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	21
3 O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES	26
3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO	26
3.2 ASPECTOS DO GÊNERO TRIBUTO	27
3.3 As Espécies Tributárias	29
3.3.1 Taxas	31
3.3.2 Contribuição De Melhoria	34
3.3.3 Empréstimo Compulsório.....	35
3.3.4 Impostos	36
3.3.5 Contribuições Sociais	38
4 A ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL	40
4.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL	40
4.2 A POSIÇÃO DOUTRINÁRIA ACERCA DA LEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS.....	43
4.3 O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS.....	46
4.4 ANÁLISE ACERCA DA ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL.....	49
5 CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo apresentar aos doutrinadores, legisladores, a sociedade e a comunidade acadêmica uma perspectiva pouco explorada da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sob o prisma da sua ilegitimidade.

Para tanto, faz-se necessário estudar as minúcias do tema para se chegar ao resultado pretendido, através da utilização da metodologia dedutiva, partindo-se de uma premissa mais geral para algo mais específico, através do raciocínio e da interpretação jurídica. A técnica utilizada foi a da documentação indireta, através da preliminar reunião bibliográfica, bem como de documentos, leis e jurisprudências capazes de embasar e sustentar o ponto central defendido por este trabalho.

A justificativa para a realização deste escrito se faz pela fundamental e necessária discussão a respeito deste tema, visto que é necessário verificar se o atual sistema sobre a regra imunizante está sendo distorcido pelas entidades religiosas como mecanismo para obtenção de patrimônio e renda de algumas pessoas, esquivando-se da tributação por parte do Poder Público. Com a proliferação de diversas religiões e difusão de templos religiosos, muitos líderes apenas se utilizam desta estrutura para maquiagem a verdadeira intenção de obter riqueza em detrimento das pessoas que professam alguma fé.

A princípio, pretende-se dar um panorama sobre a evolução histórica da imunidade tributária no Brasil, passando tanto pelo período Brasil Império quanto Brasil República, analisando pormenorizadamente a questão da imunidade em cada uma das Constituições Brasileiras, dando destaque à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, um dos objetos principais deste trabalho.

Em seguida será abordado o conceito dado à imunidade tributária, expressando o posicionamento de renomados doutrinadores tributaristas, assim como um conceito próprio formulado a partir do estudo e entendimento acerca da questão.

Posteriormente, far-se-á diferenciação de institutos do Direito Tributário que são semelhantes, porém cada um apresentando peculiaridades que os diferenciam uns dos outros, tais institutos são: a não incidência (que divide-se em não incidência pura e simples e imunidade), isenção e alíquota zero. Na explanação, há exemplos práticos sobre a aplicação de cada um deles em casos concretos

Adiante, serão tratadas as espécies de imunidades tributárias trabalhadas pela Constituição Federal de 1988, analisando de maneira clara sua aplicação aos casos previstos em lei, cada uma delas com suas minúcias, umas objetivas, outras subjetivas.

Será abordado o conceito dado ao Direito Tributário pelos estudiosos doutrinadores tributaristas, bem como apresentar um conceito próprio, novamente formulado a partir de uma melhor compreensão acerca do tema, posterior a um detalhado estudo feito em diversas doutrinas.

Observa-se necessário minuciar o conceito dado ao tributo por meio do Código Tributário Nacional, especificamente no seu artigo 3º, pormenorizadamente estudando cada um dos seus elementos, exemplificando a aplicação ao caso concreto do gênero tributo.

Ademais, serão apresentadas todas as espécies tributárias, mostrando existir atualmente duas teorias sobre tais espécies, teorias estas que não são antagônicas, visto que uma complementa a outra permitindo um estudo sobre sua aplicação em relação as imunidades. A primeira teoria é a teoria tripartite, defendida por tributaristas mais conservadores, afirmando existir três espécies de tributo: taxas, contribuições de melhoria e impostos. A segunda teoria é a teoria quinquipartida, defendida por tributaristas mais modernos, cuja defesa é sobre existir cinco espécies tributárias, quais sejam: taxas, contribuições de melhoria, impostos, contribuições sociais e empréstimo compulsório.

No último capítulo, será tratado especificamente do objeto principal deste trabalho, a ilegitimidade da imunidade tributária pelo desvirtuamento do seu fim social. Haverá breve histórico a respeito da imunidade dos templos de qualquer culto no Brasil, assim como também o posicionamento dos estudiosos do Direito Tributário sobre o tema, que aos poucos toma forma, mostrando uma faceta moderna de alguns doutrinadores, revelando uma crescente preocupação pelo alcance de tal

benesse sem que haja regulação e fiscalização por parte do Poder Público, ferindo princípios do direito, a exemplo do princípio da igualdade tributária.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

O histórico das imunidades tributárias no Brasil nos remete ao século XIX, época da vinda da família real portuguesa ao Brasil, até então colônia de Portugal, e que passou a ser a sede do Império Colonial português.

O motivo central que trouxe a realeza colonialista ao Brasil foi a iminente invasão francesa a Portugal, comandada por Napoleão Bonaparte. Anos mais tarde, com o retorno de Dom João VI a Portugal, seu filho Dom Pedro tornou-se governante do Brasil.

Posteriormente Dom Pedro declarou a Independência do Brasil, em 7 de setembro de 1822, passando a ser aclamado Dom Pedro I, imperador do Brasil. A nação brasileira inicia então o período monárquico.

Segundo Ubaldo Balthazar (2005, p.78), após a Independência do Brasil, no período imperialista, o país adotou a legislação portuguesa, enquanto não fosse editada lei própria, conforme Lei de 20 de outubro de 1823, sistema este que favorecia os altos grupos obedientes ao rei.

Tem-se então uma das primeiras roupagens acerca da imunidade tributária no país, que embora não normatizada na Constituição de 1824, a prática costumeira do clientelismo concebe um modelo no qual a aristocracia e a igreja não pagava tributos, mesmo que a Constituição afirmasse em seu artigo 179, XV, que ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Outrossim, o Brasil Império estava intimamente ligado a Igreja, onde podemos observar na expressão inicial da Carta de lei de 25 de março de 1824 que assim aduzia: “Manda observar a Constituição Política do Imperio, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador Dom Pedro Primeiro, Por Graça de Deos”; assim como também na expressão: “Em nome da santíssima trindade”, anterior ao Título 1º da Carta Magna de 1824.

A ligação entre Estado e Igreja no Brasil Império, confirma-se ao observar o artigo 99 da Constituição de 1824, assim disposto: “A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Elle não está sujeito a responsabilidade alguma” (BRASIL, Constituição Federal de 1824, de 25 de março de 1824, 1824).

O texto constitucional colocava o imperador no patamar de um ser sagrado que merecia devoção por estar intimamente ligado a uma divindade.

Conforme assevera Ubaldo César Balthazar (2005, p. 83):

A ligação entre Estado e Igreja, neste período, apresentava-se de modo tão forte que tributos eram cobrados para formar recursos para a construção de Igrejas. Em troca, o Imperador tinha o direito de escolher os ocupantes de cargos eclesiásticos, sujeitando-se unicamente a uma confirmação do papa, no caso de altos cargos.

O ano de 1889 foi um marco para a nação brasileira. Motivado por um conjunto de fatores, no dia 15 de Novembro de 1889, o Marechal Deodoro da Fonseca proclamou a República, depondo Dom Pedro II do poder, iniciando-se o período republicano brasileiro.

Os motivos para derrocada da monarquia foram diversos, desde o desejo da mudança do sistema escravista da época, passando pela crise vivida pelo país, que estava com alta dívida com os países estrangeiros e com a indústria cada vez mais entrando em declínio, dessa maneira, a oferta de emprego diminuía e o povo sofria as consequências da crise.

A Constituição de 1891 teve forte influência dos ideais liberais, tendo como aporte os Estados Unidos da América. Houve o rompimento do Estado com a Igreja católica como religião oficial do país, claramente evidenciado pela retirada das expressões católicas desde o início até o fim da Carta Magna.

O artigo 72, § 3º da referida Constituição, afirmava que “todos os individuos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito commum”. (BRASIL, Constituição Federal de 1891, de 24 de fevereiro de 1891, 1891).

Também o § 7º do supracitado artigo dispunha que “nenhum culto ou igreja gosará de subvenção official, nem terá relações de dependencia ou alliança com o Governo da União, ou o dos Estados. A representação diplomatica do Brasil junto á

Santa Sé não implica violação deste principio” (BRASIL, Constituição Federal de 1891, de 24 de fevereiro de 1891, 1891).

Em relação à imunidade tributária, a Constituição de 1891 trouxe hipóteses sob a égide da expressão “isenção”, porém na verdade se referia à imunidade. Assim era a redação do artigo 9º, § 2º: “É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados”.

Importante salientar que pela primeira vez surgia a imunidade recíproca no Brasil, conforme dicção do artigo 10 da Constituição de 1891: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente” (BRASIL, Constituição Federal de 1891, de 24 de fevereiro de 1891, 1891).

Após a revolução de 1930, que levou Getúlio Vargas ao poder, surgiu uma nova Constituição em 1934, motivada pela insatisfação dos paulistas, que embora não conseguiram evitar que Getúlio chegasse ao poder, conseguiram a convocação de uma nova Assembleia Constituinte, que elaborou a Carta Magna de 1934.

Na seara tributária, a Carta Política da época foi destaque no aperfeiçoamento da competência tributária dos entes federativos. A União teve o rol dos impostos da sua competência ampliado, os Estados dotados da competência sobre o imposto de vendas e consignações, e os municípios finalmente obtiveram autonomia administrativa, financeira e política, conforme asseverava o artigo 13 da Constituição de 1934¹.

Em relação à imunidade tributária, a lei maior de 34 trouxe algumas inovações a respeito da imunidade recíproca, ao afirmar no artigo 17, X, que seria vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

¹ Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: I - a eletividade do Prefeito e dos Vereadores da Câmara Municipal, podendo aquele ser eleito por esta; II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas; III - A organização dos serviços de sua competência”. (Pode colocar esse texto em nota de rodapé – fica melhor organizado)

A Constituição de 1937, conhecida como a constituição polaca, foi novamente influenciada pelo ideal liberalista dos Estados Unidos, onde não trouxe inovações a respeito das imunidades tributárias, apenas limitando-se a ratificar as disposições das constituições anteriores. Importante salientar que foi mantido o Estado laico.

A Constituição de 1946 em termos de limitações ao poder de tributar foi a que mais ampliou o quadro das imunidades tributárias, tendo estas um grande avanço, que inclusive foram mantidas e aprimoradas pelas Constituições posteriores.

A imunidade recíproca foi mantida, ficando a novidade por conta do fato de que pela primeira vez a imunidade dos templos de qualquer culto havia sido prevista no texto constitucional, assim como dos partidos políticos, das entidades de assistência social e educativa, e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Desde o início do período republicano, tais imunidades eram inexistentes. Mas vale salientar que a incidência da imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos e das instituições de educação e de assistência social, ficava condicionada a aplicação das suas rendas integralmente no País para os respectivos fins.

O ano de 1964 ficou marcado pelo golpe de Estado aplicado pelo regime militar, de caráter autoritário e ufanista. Posteriormente, viria a ser editada a Constituição de 1967, sendo neste período realizada a Reforma Tributária que culminou com a promulgação do Código Tributário Nacional, editada sob a forma de lei ordinária nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Sobre as imunidades tributárias, a Constituição de 67 trouxe as mesmas hipóteses previstas na Carta Política anterior.

O constituinte de 67 dotou a União de poderes para conceder isenção de impostos dos Estados e dos Municípios, revelando o caráter autoritário do regime militar, conforme Leciona Balthazar (2005, p. 168):

As imunidades, tal como já fora previsto na EC/18/65, eram extensivas às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou dela decorrentes. Não se estendiam, contudo, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência. O § 2º do mesmo artigo firmou a possibilidade de a União, mediante lei complementa, e atendendo à relevante interesse

social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

O fim da ditadura militar culminou com o anseio popular pela abertura de uma nova constituinte, surgindo então a Constituição Federal de 1988, que perdura até hoje, e é considerada a Constituição Democrática, advinda de um contexto onde a sociedade fica pautada pelos direitos fundamentais do homem.

A Constituição de 1988 manteve o Estado laico, porém resguardando a liberdade de religião e de crença em seus dispositivos, com tratamento de direito fundamental do cidadão (artigo 5º, VI e VIII).

A Carta de 1988 enumerou vinte e oito hipóteses de imunidade tributária, ficando a imunidade religiosa prevista no artigo 150, VI, b, afirmando que fica vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

2.2 CONCEITOS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária está presente na sociedade brasileira desde os primórdios, na grande maioria das vezes não normatizada, porém, na prática alguns grupos tinham tal privilégio, por estarem ligados aos mais altos escalões do poder.

Atualmente, normatizada no texto constitucional em diversos dispositivos, encontra-se como parte do capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, em específico na seção alusiva a Limitação ao Poder de Tributar.

O conceito de imunidade tributária está intimamente ligado ao de competência tributária, sendo esta a capacidade outorgada pela Constituição Federal aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para criarem tributos através do seu poder de legislar. Os entes federativos somente podem exercer a competência tributária por meio de lei, nos termos do artigo 150, I, da Constituição Federal, restando explícito o princípio da legalidade tributária.

A imunidade tributária é uma limitação negativa ao poder de tributar, ou seja, vedam a instituição de tributos sobre determinadas situações, conforme leciona José

Souto Maior Borges (2007), citado por Eduardo Sabbag (2013, p.330) ao afirmar que “a regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência”.

É importante salientar, que as imunidades tributárias, quando ligadas a certos institutos do direito, constituem cláusula pétrea, conforme leciona Leandro Paulsen (2012, p. 46):

As limitações que se apresentam como garantias do contribuinte (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco), como concretização de outros direitos e garantias individuais (imunidade dos livros e dos templos) ou como instrumentos para a preservação da forma federativa de Estado (imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado), constituem cláusulas pétreas, aplicando-se-lhes o art. 60, § 4º, da CF: “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...] IV – os direitos e garantias individuais”. Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo por Emenda Constitucional.

A respeito do conceito de imunidade tributária, Hugo de Brito Machado (2010, p. 300) aduz que:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição a incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, (2012, p. 186), a imunidade tributária é:

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.

A respeito do tema, determino como conceito próprio a imunidade tributária como sendo uma das espécies de limitação ao poder de tributar que desobriga alguns entes ou pessoas do pagamento de tributos sob determinadas circunstâncias determinadas em lei, caracterizando flagrante inconstitucionalidade figurar no polo passivo de relação jurídica tributária, por estarem protegidas por normas constitucionais, algumas inclusive, com status de cláusula pétrea.

2.3 DIFERENÇAS ENTRE NÃO INCIDÊNCIAS X ISENÇÃO X ALÍQUOTA ZERO

Existem atualmente três hipóteses que afastam o pagamento do tributo, cada uma com suas peculiaridades e diferenciações em relação às outras. Neste sentido temos: a não incidência (que se divide em não incidência pura e simples e imunidade), a isenção e a alíquota zero.

Há três maneiras de caracterizar os pressupostos de não incidência, duas delas relacionadas a não incidência pura e simples e outra relacionada à imunidade. São hipóteses nas quais um fato não recai sobre a regra de tributação.

A primeira hipótese de não incidência pura e simples diz respeito à capacidade que um ente político tributário tem de tributar certa situação, mas não o faz, como por exemplo, no imaginário caso de que um Estado, que detém a competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), determina como fato gerador apenas a *causa mortis*, nesse caso se abstendo de cobrar tributo de quem realiza doação.

A segunda hipótese de não incidência pura e simples diz respeito ao fato do ente tributante não deter competência para instituir tributo sobre determinada situação, como por exemplo, no caso do Estado que tem competência para instituir o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), e neste caso não pode cobrar tributo de proprietários de bicicleta, já que não é veículo automotor.

O último caso de não incidência trata-se da imunidade tributária, que é uma limitação ao poder de tributar que desobriga alguns entes ou pessoas do pagamento de tributos sob determinadas circunstâncias determinadas na Constituição Federal.

Como por exemplo, cite-se o Município de Cajazeiras que detém competência para instituir e cobrar Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), cujo fato gerador é ter a propriedade, domínio útil ou posse de um bem imóvel, assim, caso o Estado da Paraíba seja proprietário de um imóvel na referida cidade, o Município não poderá cobrar o imposto sobre a propriedade do Estado da Paraíba no seu território, em razão da regra da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição.

A isenção por sua vez diz respeito ao exercício da competência para tributar, mas, embora um ente tenha a competência para tributar determinada situação, prefere abster-se de cobrar o tributo.

Em um exemplo hipotético, podemos imaginar que o Município de Cajazeiras tenha concedido isenção do IPTU para aqueles que tenham qualquer tipo de deficiência física ou mental. Estar-se-ia diante de um caso no qual o Município detém a competência para cobrar a exação, porém prescinde de exercê-la. Ao contrário da imunidade, a isenção não se encontra na Constituição, e sim nos textos de lei ordinária.

Importante diferenciação entre imunidade e isenção foi dada pelo Supremo Tribunal Federal, em julgado no qual procurava resolver contenda a respeito do que prevê o artigo 195, § 7º, da Constituição, que dispõe sobre a isenção da contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei específica. Apesar de literalmente conter a expressão “isenção”, por estar positivado na Magna Carta, é caso de imunidade, e não de isenção, que apenas é prevista em normas infraconstitucionais.

Vamos à ementa do julgado do Supremo Tribunal Federal sobre o tema:

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. Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (RTJ 185/900-901, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

No que diz respeito à alíquota zero, o ente público detém a competência para tributar, o faz, porém estabelece alíquota zero para determinada situação, ou seja, o cálculo do tributo é nulo.

Um exemplo claro de alíquota zero ocorre no Imposto de Exportação, que pode ter sua alíquota modificada por ato do Poder Executivo, que por diversas vezes

determina alíquota zero para fomentar a economia em relação à exportação, e equilibrar a balança financeira, com objetivo de gerar superávit primário

2.4 AS ESPÉCIES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A respeito das espécies de imunidade tributária, é importante primeiramente destacar que são espécies de tributos alcançados pelas regras imunizantes as taxas, contribuições para a seguridade social e os impostos.

A imunidade trata-se de limitação negativa ao poder de tributar, regra destinada a alguns entes ou atividades importantes para o bem estar social, tanto que foi destinada seção própria na Constituição a respeito do tema. As várias espécies de imunidades serão tratadas a seguir.

A imunidade recíproca está prevista no artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal, é aplicada aos entes políticos União, Estado, Distrito Federal e Municípios. Como visto no início deste trabalho, tal benefício estava previsto desde a Carta Magna de 1891, e todas as outras que dela advieram adotaram tal benefício por julgar pertinente para a harmonia entre os entes federativos. Alguns doutrinadores defendem que tal regra se aplica a todo e qualquer imposto, outros defendem sua aplicação somente quando se tratar de seu patrimônio, renda e serviços, desta maneira, alguns impostos como o Imposto sobre a produção industrial, o Imposto sobre operações financeiras e etc. seriam cobrados de tais entidades. Prevalece o entendimento, inclusive pelo STF, de que o rol de impostos abrangidos por tal imunidade é amplo, ou seja, sobre todo e qualquer tipo de imposto.

A imunidade recíproca também será aplicada as fundações e autarquias que o poder público mantém, porém, desde que relacionado ao seu patrimônio renda e serviços e vinculado a suas finalidades.

O efeito prático de tal diferença pode ser exemplificado no hipotético caso de um Estado construir num determinado Município um parque de vaquejada, neste caso, mesmo estando desvirtuado das suas finalidades, este Estado continuará desfrutando da imunidade tributária, ao contrário das autarquias e fundações

públicas por ela mantidas, pois caso fuja da vinculação a suas finalidades essenciais, terá suspensa a imunidade recíproca extensiva.

Em julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal, após várias contendas, ficou decidido que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando prestadoras de serviço público, também gozam da imunidade recíproca. Vejamos a ementa do citado julgado:

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado ("Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;"). Com base nesse entendimento, a Turma reformou acórdão do TRF da 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei 509/69 garanta o citado benefício à ECT. Afastou-se, ainda, a invocação ao art. 102, III, b, da CF, porquanto o tribunal a quo decidira que o art. 12 do mencionado Decreto-Lei não fora, no ponto, recebido pela CF/88. Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público. Leia o inteiro teor do voto do relator na seção de Transcrições deste Informativo. Precedente citado: RE 230072/RJ (DJU de 19.12.2002). RE 407099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22.6.2004.(RE-407099).

Em relação à imunidade tributária cultural, o artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal², dá providência sobre a mesma. O objetivo de tal imunidade é o barateamento do acesso à cultura, e por estar baseado no artigo 5º IV, IX e XIV da Constituição Federal, é considerada cláusula pétrea, ao passo que tal regra é direito fundamental do cidadão a livre manifestação de pensamento, da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença, resguardando a todos o direito ao acesso a informação.

Deste modo, o livro é imune a todo e qualquer tipo de imposto, desde o início da sua produção, inclusive o livro estrangeiro. Porém, a livraria, apesar de beneficiar-se indiretamente pela imunidade cultural, não é imune ao pagamento de

² Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

impostos pelos dividendos ganhos com a venda dos livros, sendo responsável pelo pagamento de imposto de renda, inclusive também não sendo imune em relação ao imóvel onde a livraria se concentra, tendo obrigação direta pelo pagamento do imposto predial territorial urbano.

Quanto à possibilidade de contemplação da imunidade cultural, independe de conteúdo, visto que o legislador constituinte não fez ressalvas ao ponto de ditar como obrigação o valor didático de uma publicação.

O Supremo Tribunal Federal assevera em um de seus julgados sobre a pertinência da aplicação da imunidade cultural aplicada a álbum de figurinhas, revelando um caráter objetivo do julgado. O máximo tribunal do país acertadamente decidiu da aplicação de tal benesse aos álbuns de figurinhas, pois independente do teor, deve-se respeitar o acesso do cidadão a cultura. Desta feita, admite o Supremo:

Imunidade. Art. 150, VI, *d* da CF/1988. 'Álbum de figurinhas'. Admissibilidade. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infante-juvenil." (RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-5-2004, Segunda Turma, DJ de 6-8-2004).

A imunidade tributária dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos está prevista no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, fazendo jus a esse direito somente se atendidos os requisitos da lei.

De acordo com Ricardo Alexandre (2013, p. 163):

A imunidade tributária conferida aos partidos políticos e às fundações por eles mantidas é corolário do Estado Democrático de Direito e assegura o pluralismo político, ao evitar que o Estado use do poder de tributar como pretexto para subjugar partidos políticos cujas concepções contrariem aquelas adotadas por quem esteja no exercício do poder. Ao imunizar as entidades sindicais dos trabalhadores, o legislador constituinte quis proteger a liberdade de associação sindical estatuída no art. 8º da Magna Carta.

Perceba-se, contudo, que a proteção somente beneficia os sindicatos de trabalhadores, talvez por estes se encontrarem no lado normalmente mais fraco da relação trabalhista. Os sindicatos de empregadores (patronais) não são, portanto, beneficiários da regra imunizante. As entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos também estão protegidas, desde que atendam os requisitos estipulados em lei, conforme exigência expressa do final do art. 150, VI, c, da CF.

As referidas entidades, para que usufruam da imunidade tributária relativa aos impostos, necessitam cumprir alguns requisitos estabelecidos em lei, e estes requisitos estão traçados no Código Tributário Nacional, no seu artigo 14, asseverando que para fruir da imunidade tributária, necessitam:

Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O descumprimento de algum desses requisitos suspende a imunidade até que o vício seja sanado.

O Supremo Tribunal Federal editou súmula a respeito do fato das entidades previstas no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, alugar imóvel seu a terceiro, aduzindo que:

SÚMULA 724, STF: AINDA QUANDO ALUGADO A TERCEIROS, PERMANECE IMUNE AO IPTU O IMÓVEL PERTENCENTE A QUALQUER DAS ENTIDADES REFERIDAS PELO ART. 150, VI, "C", DA CONSTITUIÇÃO, DESDE QUE O VALOR DOS ALUGUÉIS SEJA APLICADO NAS ATIVIDADES ESSENCIAIS DE TAIS ENTIDADES.

Ainda, com relação às entidades fechadas de previdência social privada, a regra imunizante somente as alcança se não houver contribuição dos beneficiários, conforme o teor da súmula 730 do STF.

A maior novidade a respeito das imunidades tributárias fica por conta da imunidade tributária que recai sobre Cd's e Dvd's, com previsão no artigo 150, VI, e, da Constituição Federal de 1988, inserida por proposta de emenda a Constituição que deu origem a emenda constitucional 75. Importante salientar, que tal imunidade ainda vêm sendo discutida no que vislumbra a sua constitucionalidade.

A imunidade tributária referente aos templos de qualquer culto será amplamente discutida em capítulo posterior, considerando tratar de matéria específica em relação a este trabalho de conclusão de curso.

3 O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO

Inicialmente, cabe destacar que para fins do Direito Tributário, a garantia do desenvolvimento nacional e a promoção do bem de todos são os objetivos constitucionais principais, e para a consecução de tais objetivos faz-se necessário que o Estado atue de forma interventiva nos âmbitos social, econômico, político, administrativo.

Para que o Estado possa manter a nação, é necessária a obtenção de recursos econômicos, e tais receitas serão aplicadas em prol da sociedade. São diversas as formas de obter recursos por parte do Estado, desde a cobrança de multas, passando pela exploração do seu próprio patrimônio, e tendo como pilar a arrecadação de tributos.

A obrigação de pagar o tributo é ato imperativo, bastando que o particular pratique ou esteja abrangido pela situação descrita na lei como fato gerador de obrigação tributária, que fará parte da relação como sujeito passivo.

Passada esta introdução, cabe evidenciar que o tributo, forma de receita derivada, é o cerne do Direito Tributário, importante ramo do Direito. Dessa maneira, faz-se necessário observar o conceito dado para tão importante ramo do Direito, trazendo o posicionamento de conceituados doutrinadores.

Na visão de Carvalho (2012, p. 42), a respeito do conceito de Direito Tributário:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

Nos dizeres de Sabbag (2013, p. 44) aplica-se o seguinte posicionamento sobre o conceito do Direito Tributário:

Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Para Kiyoshi Harada (2010, p. 291) é o Direito Tributário:

Direito Tributário é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.

Nesta esteira, conforme conceito do doutrinador Machado (2010, p. 56):

Direito Tributário é o ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

Dessa maneira, após o estudo conceitual do Direito Tributário, podemos defini-lo como um ramo do Direito Público que disciplina a relação dos entes políticos para com o particular, numa relação obrigacional na qual obtêm receitas agindo como agente econômico, ou de maneira imperativa através da arrecadação de tributos em relação à sociedade.

3.2 ASPECTOS DO GÊNERO TRIBUTO

O gênero tributo possui elementos, que são retirados do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), onde o mesmo dispõe que o “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”.

O primeiro elemento do gênero tributo é ser prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Tal expressão mostra-se redundante, visto que o significado de pecúnia já trás em si ser sinônimo de dinheiro, moeda, sendo o

termo traduzido em uma obrigação de entregar dinheiro ao poder público, como forma de pagamento de tributos.

Uma celeuma ocorre em torno dos meios possíveis de pagamento de tributo, ou seja, em relação à parte que remete a valor que possa ser exprimido em moeda, visto que alguns entendem que tal conceito trás lacunas para que o pagamento de tributo seja feito através de bens ou de prestação de serviços.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 1.917-5 DF, tendo como Ministro Relator Ricardo Lewandowski, entendeu que não é possível à extinção de crédito tributário pela dação em pagamento de bens móveis, pelo fato de que apenas com a realização de licitação podem-se adquirir bens móveis por parte do poder público.

No entanto, nada impede que a dação em pagamento de bens imóveis seja utilizada para extinguir o crédito tributário, pois há previsão para tal no Código Tributário Nacional.

É importante salientar, que a máxima corte brasileira estabeleceu que nada impede aos Estados e o Distrito Federal de estipularem novas formas de extinção do crédito tributário, pelo fato de poderem conceder remissão, e nas palavras do doutrinador Luciano Amaro, “quem pode mais, pode menos”.

O pagamento de tributo é compulsório, não cabendo margem para o não pagamento. Conforme o artigo 5º, II, da Constituição, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, e neste caso, o pagamento de tributo se faz compulsório por ser imposto por lei, independente da vontade das partes, bastando enquadrar-se no fato gerador, para que haja a conformação do sujeito ou de seus atos com o fato gerador de obrigação tributária.

O tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, e aqui cabe diferenciar tributo de multa: enquanto a multa constitui sanção de ato ilícito, e seu objetivo não é arrecadação, apenas coibir as ações em desconformidade com a norma, o tributo, que não possui caráter de sanção, tem como objetivo a arrecadação, para que o Estado possa investir nas diversas áreas em prol do desenvolvimento do país o de bem comum.

Outro elemento do tributo é o fato de ser instituído em lei, seja ela complementar ou ordinária, e até mesmo pelas medidas provisórias, que tem força

de lei. Tal ideal baseia-se no princípio de que aqueles que detêm legitimidade para criar as leis destinadas a instituição do tributo ou sua majoração, são representantes do povo, então a lei instituidora de tributo seria a vontade jurídica materializada do povo.

O último elemento do tributo é a vinculação da cobrança a uma atividade administrativa do Estado. Este aspecto demonstra que não pode haver juízo discriminatório entre pessoas para a cobrança de tributos, independente da situação, duas pessoas diferentes serão iguais na obrigação de pagar tributos, desde que ambas exerçam o fato gerador de obrigação tributária, pois o tributo é prestação compulsória e instituída por lei, e neste caso, não cabe apreciação de oportunidade e conveniência.

Após o detalhado estudo acerca dos aspectos conceituais do tributo, pretende-se abordar as suas espécies, a partir da doutrina e jurisprudência.

3.3 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em primeiro lugar, cabe destacar a existência de correntes distintas acerca de quais são as espécies tributárias existentes no nosso ordenamento jurídico, merecendo destaque a teoria tripartite e a teoria quinquipartida.

A teoria tripartite, também conhecida como teoria tripartida ou tricotômica, defende a literalidade do Código Tributário Nacional, reiterado pela Constituição Federal para definir quais são as espécies tributárias. Alguns renomados doutrinadores a defendem, a exemplo de Rubens Gomes de Sousa, Américo Masset Lacombe e Sacha Calmon Navarro Coelho (1998) que ressalta categoricamente a classificação dada pela constituição, adotando a Teoria Tripartite dos tributos.

Nesse sentido, destaca-se o artigo 5º do CTN esclarecendo que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, assim como o artigo 145, incisos I, II e III da CF, *verbis*:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos; taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, Constituição Federal de 1988, de 5 de outubro de 1988, 1988).

A teoria quinquipartida, também conhecida como pentapartida, é defendida por diversos doutrinadores, a exemplo de Aliomar Baleeiro e Eduardo Sabbag, dentre outros, que afirmam que muito além do exposto no artigo 145 da Constituição Federal e no artigo 5º do CTN, encontram-se no rol de tributos os empréstimos compulsórios, bem como as contribuições especiais, tendo esta previsão os artigos 149 e 149-A da Constituição Federal.

Esses dispositivos preveem a competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado as normas gerais do direito tributário e os princípios da legalidade e anterioridade. Ainda dispõe que cabe aos Municípios e ao Distrito Federal competência para instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, observados os princípios da legalidade e anterioridade.

É deveras importante salientar que o Supremo Tribunal Federal legitima em várias de suas decisões a ideia da teoria quinquipartida em relação aos tributos, A exemplo da ADI 447, tendo como relator o Ministro Octavio Gallotti, e cujo voto do Ministro Carlos Velloso merece ser destacado, assim elucidando:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. [...] As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993).

Como bem observado, a teoria quintenária dos tributos tem apoio na Carta Política, que prevê hipóteses em que o Estado pode instituir espécie de tributo que na relação jurídica com o particular se torna imposição legal.

3.3.1 Taxas

As taxas são uma das espécies tributárias descritas tanto no texto constitucional quanto no Código Tributário Nacional, e sua matéria tratada em diversas súmulas dos tribunais superiores, que serão citadas ao longo deste trabalho.

A competência para instituir as taxas está prevista no artigo 145, II da Constituição Federal, que elucida:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (BRASIL, Constituição Federal de 1988, de 5 de outubro de 1988, 1988).

Ao observar tal artigo, percebe-se que a competência para instituir tal tributo é comum entre todos os entes federativos, sendo esta ligada a fatos geradores vinculados, ou seja, para cobrar uma taxa tem que efetivamente ser prestado um serviço público ou através do poder de polícia.

Ocorre que a dúvida paira no momento de definir qual ente tem competência para prestar um tipo específico de serviço público e dele cobrar a taxa. Para tal, é necessário observar o que esclarece o artigo 80 do CTN:

Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público (BRASIL, Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, 1966).

A Constituição Federal, em seus artigos 21 a 24, prevê as competências dos entes para prestar serviços de maneira privativa, concorrente e comum, desta feita, observando tais artigos, fica claro qual serviço público um ente poderá exercer em relação ao outro, sem prejuízo das demais legislações correlatas a respeito do tema.

Em regra, existem dois tipos de fatos geradores capazes de gerar o pagamento das taxas, são eles: a prestação de um serviço público e o exercício do poder de polícia. A prestação do serviço público pode ser dividida em geral, também conhecida como global ou *ut universi*, e em serviço público específico e divisível, também conhecido como *ut singuli*.

Um serviço público será geral ou global quando é prestado a todos de maneira geral, de modo que não é possível distinguir quem e quantas são as pessoas atingidas, e dessa maneira, não se podem cobrar taxas. Sobre essa questão o STF editou a súmula 670, deixando claro o caráter geral/global do serviço de iluminação pública, sendo inconstitucional a cobrança de taxa.

Um serviço público será específico e divisível quando há a possibilidade de determinar quem e quantos estão sendo beneficiados por um serviço público, podendo ser efetivo ou potencial.

O serviço público será considerado efetivo, de acordo com o artigo 79, I, a, do CTN, quando utilizado e usufruído pelo contribuinte efetivamente. Como exemplo, podemos considerar que a taxa judicial somente será cobrada caso o cidadão utilize o seu direito de ação.

O serviço público será considerado potencial quando, obedecendo ao que determina o artigo 79, I, b do CTN, for de utilização compulsória, sendo postos a disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. Exemplo disso é a cobrança da taxa de coleta de lixo.

Importante citar a súmula 19 do STF, que diz: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal”.

Quando do estudo das taxas, cabe pontuar que não raramente, há certa confusão com as tarifas, porém entre ambas há diferenças a se considerar.

Enquanto a taxa é um tributo instituído em lei, de caráter compulsório e que obedece aos princípios tributários, as tarifas não são tributos, são instituídos por contrato e respeita a autonomia da vontade, não sendo necessário observar os princípios tributários.

Insta esclarecer que a tarifa também é conhecida como preço público, nos termos da Súmula 545 do STF, que assim dispõe: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

Outro tipo de fato gerador das taxas é o exercício do poder de polícia, porém existem dois tipos de poder de polícia, são eles: poder de polícia judicial e poder de polícia administrativa, sendo que apenas um deles é passível de cobrança de taxa.

O poder de polícia judicial é exercido quando há atuação no combate e repressão a crimes, através da polícia militar, civil e federal, não sendo passível de cobrança de taxa.

O poder de polícia administrativo é aquele que tem por objetivo fiscalizar e até certo ponto limitar a vida de um indivíduo em benefício da coletividade, a exemplo dos Municípios quando realizam a fiscalização sanitária de estabelecimentos como bares e restaurantes, sendo então cabível a cobrança de taxa dos indivíduos fiscalizados por parte do poder público municipal.

Em regra, o dinheiro obtido por meio das taxas tem que respeitar o princípio da referibilidade, princípio este tratado por Sabbag (2013), afirmando que as taxas são tributos pagos em razão de um serviço público prestado, cujo objetivo é suprir os cofres públicos.

Através das taxas, o poder público não pode arrecadar mais do que gastar para prestar um serviço público ou exercer o poder de polícia. A exceção ocorre em relação às taxas cobradas pelo Poder Judiciário, pois estas são afetadas e vinculadas, sendo destinadas ao custeio dos serviços prestados aos jurisdicionados, conforme determina o artigo 98, § 2º da Constituição Federal.

Conforme assevera Alexandre (2013, p. 26):

Os contornos da definição constitucional deixam claro que as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais, uma vez que não podem ser

cobradas sem que o Estado exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.

É conveniente pontuar que a base de cálculo das taxas não pode ser as mesmas dos impostos, assim como também não podem ter o mesmo fato gerador, conforme elucida o artigo 145º, § 2º da Constituição Federal.

3.3.2 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria está prevista tanto no texto constitucional quanto no do Código Tributário Nacional, assim como no Decreto-Lei 195/67.

A competência para instituir contribuição de melhoria é comum entre os entes federativos, de acordo com o artigo 145, III, da Constituição Federal.

O fato gerador da contribuição de melhoria é a realização de obra pública que gere valorização do imóvel dos particulares conforme dispõe o artigo 81 do CTN. Tal definição já havia no 1º do Decreto Lei 195/67.

Em relação a cobrança, ela tem limites, tanto individual quanto global. O limite individual leva em conta a efetiva valorização sofrida por cada particular, e como exemplo hipotético podemos citar: um imóvel que custava cem mil reais, e devido à realização de obras por parte do município, este imóvel passou a ser avaliado em cento e trinta mil reais, esta diferença entre o valor anterior a obra e após a obra poderá ser cobrado pelo município a título de contribuição de melhoria.

O limite global leva em conta o custo da obra, pois o valor máximo que o ente poderá arrecadar a título de contribuição de melhoria é o valor referente ao custo da obra, como exemplo hipotético, caso a obra tenha custado quinhentos mil reais, este é o máximo que o ente federativo poderá arrecadar pela cobrança de contribuição de melhoria.

Existem requisitos legais que precisam ser satisfeitos para que haja a efetiva cobrança da contribuição de melhoria, são eles: publicidade; prazo não inferior a trinta dias a qualquer dos interessados, para que seja respeitado o princípio do

contraditório e da ampla defesa; e o respeito ao devido processo legal. Todos estes requisitos estão positivados no artigo 82 do Código Tributário Nacional.

A destinação do dinheiro arrecadado por tal tributo será os cofres públicos e segundo entendimento ainda não sumulado do Supremo Tribunal Federal, só pode haver cobrança da contribuição de melhoria depois que a obra estiver pronta, ou então quando a obra realizada parcialmente for suficiente para valorizar o imóvel.

3.3.3 Empréstimo Compulsório

A competência para instituir empréstimo compulsório é privativa da União, por meio de Lei Complementar, conforme o artigo 148 da Constituição Federal.

As causas que justificam instituir o empréstimo compulsório estão previstas nos incisos do artigo 148 da Constituição Federal, e são:

Para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b (BRASIL, Constituição Federal de 1988, de 5 de outubro de 1988, 1988).

Em relação ao princípio da anterioridade, se a causa justificadora do empréstimo compulsório for guerra externa ou calamidade pública não precisa respeitar o princípio da anterioridade, porém, caso a causa justificadora seja investimento público relevante e urgente, é necessário respeitar a anterioridade anual e a nonagesimal.

A sua destinação está diretamente afetada a causa que justificou sua instituição, logo, em um exemplo hipotético, caso fosse instituído empréstimo compulsório por motivo de guerra externa, o valor arrecadado só poderá ser revertido para este fim, pois do contrário violaria a lei.

A despeito de o empréstimo compulsório ser restituível, há controvérsias na doutrina; alguns defendem a tese de que o empréstimo compulsório não pode ser

considerado tributo, pois pelo fato de ser restituível, a União deverá devolver a quantia que foi emprestada pelo particular, outros acreditam ser o empréstimo compulsório espécie de tributo, visto que está claramente exposto na Constituição Federal como tal.

É importante salientar que o parágrafo único do artigo 15 do Código Tributário Nacional deixa claro que a lei dirá qual o prazo e as condições da restituição do tributo.

3.3.4 Impostos

A competência para instituir tributos é dividida entre os entes federativos, cada qual atuando nos limites previstos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

De forma resumida, podemos citar os impostos de competência de cada um dos entes federativos: União: II (Imposto de Importação), IE (Imposto de exportação), IR (Imposto de Renda), IPI (Imposto sobre produtos industrializados), ITR (Imposto sobre a propriedade territorial rural), IOF (Imposto sobre operações financeiras), IGF (Imposto sobre grandes fortunas), IEG (Imposto extraordinário de guerra), além de poder instituir os Impostos Residuais, que são impostos distintos de todos previstos da Constituição Federal, e instituídos por meio de Lei Complementar.

São impostos dos Estados: ITCD (Imposto sobre transmissão causa mortis e doação), ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços), IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículo automotor).

São impostos dos Municípios: IPTU (Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana), ITBI (Imposto sobre a transmissão de bens imóveis), ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza). Os impostos cobrados pelo Distrito Federal podem ser os mesmos cobrados pelos Estados e pelos Municípios.

O conceito de imposto está expresso no artigo 16 do CTN, que assim está redigido: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação

independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, 1966).

Segundo Alexandre (2013, p. 21), sobre o conceito de impostos:

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade. Em resumo, as taxas e contribuições de melhoria têm caráter retributivo (contraprestacional) e os impostos, caráter contributivo.

Para Carvalho (2012, p. 57), em sua definição para os impostos: “Podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Na acepção de Harada (2010, p. 307):

Impostos são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Várias são as classificações dadas aos impostos pela doutrina, mas seguiremos a classificação segundo a qual o imposto é direto ou indireto, pessoal ou real, fiscal ou extrafiscal.

Assim esclarece Sabbag (2013, págs. 483 e 484):

O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc). Por outro lado, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).

Os impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivo (exemplo: imposto sobre a renda).

Já os impostos reais, também intitulados “impostos de natureza real”, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa (res, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte (exemplos: IPI, ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais).

Os impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado (Exemplos: IR, ITBI, ITCMD, ISS etc.).

Por outro lado, os impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país (Exemplos: II, IE, IPI, IOF etc.).

Desta maneira, podemos destacar que os impostos são tributos de caráter contributivo, cujo objetivo principal é a transferência do que foi arrecadado em prol do bem estar social, buscando um equilíbrio fiscal ao cobrar mais impostos de quem tem mais, e menos impostos de quem tem menos, pelo menos teoricamente.

3.3.5 Contribuições Sociais

A competência para instituir contribuições sociais é, em regra, privativa da União, porém, podem os Estados, os Municípios e o Distrito Federal instituir contribuições especiais, no caso as contribuições previdenciárias do regime próprio dos servidores ocupantes de cargo efetivo (art. 40 da CF).

Conforme já explicitado acima, os Municípios e o Distrito Federal ainda detêm competência para cobrar contribuição relativa à iluminação pública.

O fato gerador de tal tributo é aquele que a lei determinar, não se vinculando a atuação estatal, e podendo inclusive ser o mesmo dos impostos, como por exemplo, na venda da gasolina incide ICMS, podendo haver incidência da contribuição especial, neste caso, a CIDE-combustíveis. A diferença entre os impostos e as contribuições especiais reside no fato de que nestas a receita é vinculada, afetada a um órgão, fundo ou despesa, ao contrário dos impostos.

Faz-se necessário salientar que a contribuição especial é tributo finalístico, isso significa que desde o momento da sua criação, já se sabe onde será gasto o valor arrecadado.

Os tipos de contribuições especiais são: social (que por sua vez divide-se e geral, da seguridade social e as do regime próprio de previdência social), CIDE's (contribuição de intervenção no domínio econômico), corporativas, e as de iluminação pública.

As contribuições sociais gerais estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal, são de competência da União, e sua finalidade é o financiamento de quaisquer dos direitos sociais previstos no artigo 6º da Constituição Federal, dentre os quais citamos a educação, a saúde, a moradia, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Essa contribuição necessita observar o princípio da anterioridade.

As contribuições sociais referentes à seguridade social são de competência da União, e sua finalidade é financiar os objetos da seguridade, quais sejam: saúde, assistência social e previdência social (CF, artigo 195, I, "a", "b", e "c").

As CIDE's (Contribuição de intervenção no domínio econômico) surgem quando a União intervém na economia de forma a regular o mercado, sendo a mais conhecida a CIDE-combustíveis.

A instituição dessa contribuição é uma exceção ao princípio da legalidade, ou seja, não necessita de lei, sendo que por Decreto do Poder Executivo sua alíquota pode ser reduzida ou reestabelecida. Em relação à anterioridade, tal tributo é exceção à anterioridade anual.

As contribuições especiais corporativas são de competência da União, e o que ocorre é uma delegação da capacidade tributária ativa aos conselhos de classe, dentre eles o CREA (Conselho Regional de Engenharia e Agronomia), o CRM (Conselho Regional de Medicina).

As contribuições especiais de iluminação pública estão previstas no artigo 149-A da Constituição Federal, são de competência dos Municípios e do Distrito Federal, o fato gerador é aquele que a lei determinar, e sua finalidade é custear a iluminação pública.

4 A ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL

4.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL

Como visto no primeiro capítulo deste trabalho, a imunidade tributária religiosa no Brasil remonta ao século XIX, quando a igreja católica era a religião oficial do país.

Posteriormente, no ano de 1891, houve o rompimento do Estado com a Igreja Católica Apostólica Romana, ficando o Estado brasileiro laico, sem relação de dependência ou aliança com quaisquer tipos de religiões, por isso a expressão “imunidade dos templos religiosos”. Parafraseando Aliomar Baleeiro, a laicidade do Estado garante a liberdade de cultos, sem que haja “patrocínio” a apenas uma delas.

Segundo Roque Carraza (2003), sabe-se que o Brasil Império tinha como religião oficial a Católica Apostólica Romana, afirmando que apesar da tolerância com outras religiões, a católica tinha o abrigo do Estado, porém, o Brasil República inspirado no positivismo de Augusto Comte decretou a separação entre Estado e Igreja.

O termo religião refere-se a toda e qualquer crença ou manifestação de fé em uma divindade. Os cidadãos que se denominam religiosos têm como característica a veneração a um ou mais deuses, e a partir dessa ideia surgem às religiões. No Brasil, podemos encontrar uma diversidade de religiões, e os seus templos são abrangidos pela imunidade tributária.

A imunidade dos templos religiosos durante muitos anos encontrou respaldo apenas no costume e prática, pois somente com a Constituição de 1946 ocorreu a sua normatização, através do artigo 31, V, b, que previa que: “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar impostos sobre templos de qualquer culto”.

Em 1964 foi sancionado o Código Tributário Nacional, advindo dos anseios da sociedade, que cobrava segurança jurídica, inclusive no que concerne as imunidades tributárias.

No ano de 1988 houve a promulgação da Constituição Federal ora vigente. À religião ficou expressada a garantia de liberdade das manifestações religiosas e de seus cultos, o que fez nascer à imunidade dos templos religiosos.

Explicitando o caráter laico da Carta Magna, consta no artigo 19, inciso I, a vedação da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento, ou manter com eles, ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Em relação à imunidade dos templos de qualquer culto, o artigo 150, VI, b, da Constituição Federal assevera que fica vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto, sendo que essas vedações compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, ficando então excluídas àqueles fatos geradores do tributo que não guardem correspondência com as finalidades dos cultos religiosos e demais ações ligadas a esses.

É importante destacar que a liberdade de crença é direito fundamental considerado cláusula pétrea, desta feita, conseqüentemente a imunidade dos templos de qualquer culto também será assim considerada, visto que decorre de um direito individual inserido no artigo 5º da Constituição Federal.

No Brasil, tal imunidade abarca apenas os impostos, excluindo-se por consequência os demais tributos. Assim, o patrimônio, renda e serviços vinculados às atividades religiosas não estarão imunes às taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Esse também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal em relação à abrangência alçada pela imunidade:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. C.F., 1967, ART. 21, PAR-2., I, ART-19, III, "b", C.F., 1988, ART-149, ART-150, VI, "b". I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição e espécie

tributaria distinta, que não se confunde com o imposto. E o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, par-2., I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido” (RE 129.930-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 16.8.1991).

A abrangência do termo “templos de qualquer culto” é ampla, embora o texto constitucional envolva teoricamente apenas o templo enquanto prédio físico. Através do método normativo estruturante nós podemos perceber que o envolvimento da imunidade vai além, pois se assim fosse à imunidade em questão seria apenas em relação ao IPTU.

O entendimento predominante é que a imunidade abarca a instituição religiosa em si, com todos os meios necessários para sua manutenção, e assim como afirma a Constituição Federal, todo o patrimônio, renda e serviços da entidade religiosa, como por exemplo: as oferendas dadas no momento da celebração do culto, os serviços prestados a exemplo do batismo, a casa paroquial, casa do pastor, conventos de freiras, seminário de padres, quermesse e etc., inclusive o cemitério, desde que esteja sob a administração de alguma entidade religiosa e não haja fins lucrativos, para que não acarrete afronta a livre concorrência.

O Supremo Tribunal Federal enfrentou contenda na qual a arquidiocese de São Paulo contrariava cobrança de IPTU sobre imóvel de sua propriedade alugado a terceiros, visto que o valor arrecadado seria utilizado para suas finalidades religiosas.

O pretório excelso pacificou a questão através da edição da Súmula 724, no sentido de que o fato de alguma entidade religiosa alugar imóveis a ela pertencentes, não retirará a característica da imunidade, desde que o valor arrecadado a título de aluguel retorne para os fins religiosos.

É importante destacar o voto da ministra Ellen Grace no RE nº 237.718 acerca do julgamento da questão que originou a súmula 724: “Entendo que as finalidades essenciais das entidades beneficentes só conseguem ser atendidas exatamente pela utilização que fazem e pela obtenção de rendas através da locação desses patrimônios isentos”.

Destaque-se ainda o magistério de Alexandre (2013, p. 163) que aduz:

Ressalte-se, porém, que é do ente imune, e não do fisco, o ônus da prova da relação existente entre o patrimônio, a renda e os serviços e as finalidades essenciais da entidade. Dessa forma, se a entidade não conseguir comprovar a vinculação, passa a se sujeitar à tributação como os demais contribuintes.

É justamente na demonstração de que está cumprindo as finalidades sociais para as quais foram criados, que existem determinadas pessoas destinatárias da regra imunizante que reside a cizânia acerca da interpretação sobre a legitimidade da não imposição de obrigação legal tributária.

4.2 A POSIÇÃO DOUTRINÁRIA ACERCA DA LEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

A respeito da posição doutrinária sobre a legitimidade da imunidade religiosa, este tópico visa inteiramente dar destaque ao posicionamento doutrinário sobre o tema.

A grande maioria dos doutrinadores defende a legitimidade da imunidade dos templos de qualquer culto, opinião a qual este trabalho é contrário, visto que tal entendimento não pode ser defendido sem antes deter um aprofundando estudo sobre a questão, pois na atualidade a religião tornou-se objeto de mercado.

Ao dispor sobre a legitimidade da imunidade religiosa, entende Alexandre (2013, p. 161) que:

O legislador constituinte originário vê, inserido no poder de tributar, o poder de subjugar. Por isso é que, da mesma forma que a imunidade recíproca protege a autonomia dos entes federados, a imunidade religiosa impede que o Estado se utilize do poder de tributar como meio de embaraçar o funcionamento das entidades religiosas.

Como a liberdade de culto é direito individual expressamente consagrado (art. 5º, VI, da CF/1988), e a imunidade religiosa é uma das garantias que protege tal direito, ambos estão protegidos por cláusula pétrea.

No mesmo sentido, assevera Carvalho (2012, p.192):

Estão imunes os templos de qualquer culto. Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição

prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b). [...] Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

Ainda, arremata Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2004, p. 64) que:

[...] esta imunidade é considerada subjetiva, conferida à entidade religiosa, e não apenas ao templo físico. Estão abrangidas pelo conceito quaisquer crenças ou cultos religiosos, expressão da garantia de liberdade de crença (CF, art. 5º, VI) excluídas do conceito de religião somente aquelas seitas (ilegais) em que haja violação dos direitos humanos, como prática de sacrifícios em seitas de culto ao demônio.

Os posicionamentos dos ilustres doutrinadores acima citados não de ser respeitados, porém, convém indagar o motivo pelo qual a liberdade de crença do cidadão seria embaraçada pela declaração de sua ilegitimidade, visto que do ponto de vista correto, tal declaração não impediria qualquer cidadão de exercer seu direito a crença, apenas coibiria atos desumanos e desleais cometidos a eles mesmos.

A própria Constituição Federal declara que a segurança é direito fundamental do cidadão, dessa maneira, cabe ao Estado à proteção e a segurança jurídica do povo, para que a justiça se concretize. Uma maneira de proteger o povo é através da declaração da ilegitimidade da imunidade dos templos de qualquer culto, quando verificado desvirtuamento do seu fim social, em nítido enriquecimento ilícito por parte dos líderes religiosos.

Em sentido contrário as posições acima transcritas, os posicionamentos a despeito da questão serão de renomados doutrinadores do Direito Tributário, que ao aprofundar-se no assunto, tiveram o moderno e sensato entendimento, a nosso sentir, sobre os abusos realizados por determinados líderes religiosos, aproveitando-se do benefício imunizante concedido aos seus templos e cultos, mas na verdade funcionando como mercadores da fé.

Elucida Sabbag (2013, p. 393 e 394):

Num cenário de proliferação de templos, haja vista a “extrema facilidade com que se institui uma seita”, e de ocorrência de inúmeros abusos, somos

instados a refletir criticamente sobre a extensão do fenômeno e suas consequências.

De início, temos dito que é lamentável que tal expansão traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que se inserem, sob a capa da fé, algumas “pseudoigrejas”. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de “representantes do bem”.

E continua o insigne professor:

Na verdade, é corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. Perguntar-se-á: será que o legislador constituinte, ao pretender garantir a liberdade religiosa, imaginou tamanha deturpação de sua intenção?

Diante desse expressivo crescimento das igrejas, nos tempos hodiernos, é importante tecermos alguns comentários finais, ainda que o dito popular nos ensine que “religião é tema que não se discute”, uma vez que o consenso neste assunto é praticamente inviável.

É importante enfatizar 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. 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 religioso de alguns servidores que tenderiam a prejudicar determinadas religiões.

Ainda, aduz Harada (2010, p. 371):

Os atos de mercancia, praticados 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 princípio da isonomia tributária. A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dos templos (§ 4º do art. 150). Não estende o benefício as atividades decorrentes de finalidades essenciais, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca.

Segundo Machado (2010, p.304):

Ha quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados a manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, e uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da

imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.

A posição tomada pelos três últimos e ilustres doutrinadores acima citados deixa claro um viés moderno sobre a questão, visto que nos últimos anos em ampla ascensão acentuaram-se de forma progressiva os templos religiosos no país, porém, muitos deles verdadeiras mercancias, onde o interesse individual prevalece sobre o espiritual e social.

Assim como dispõe Kiyoshi Harada, não se pode alçar o enriquecimento ilícito em detrimento de inocentes fiéis, não se pode permitir que o discurso religioso sobre um Deus punidor ante a não contribuição do ouvinte continue a margem da tributação.

Aliado ao posicionamento doutrinário é importante tratar o posicionamento dos vários tribunais do país, trazendo apreciação de casos envolvendo a imunidade tratada neste trabalho.

4.3 O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS

A seguir, fazemos referência a julgados dos tribunais pátrios a respeito do tema. O que claramente se observa é que o posicionamento majoritário é pela legitimidade da imunidade religiosa, porém, cabe destacar que manifestamente os tribunais não estão analisando a questão da regra imunitória sob o enfoque da exploração, ou seja, destoando do foco principal que deu substrato para a manutenção de tal regra no ordenamento jurídico brasileiro.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul assim se posiciona:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO.
 IPTU. **IMUNIDADE**TRIBUTÁRIA. **TEMPLO RELIGIOSO.** CASA
 PAROQUIAL. TRIBUTAÇÃO AFASTADA. Nos termos do artigo 150 , VI , b ,
 § 4º , da Constituição Federal , os **templos** de qualquer culto, assim como o
 patrimônio, rendas e serviços prestados por estes **templos** são imunes ao
 pagamento de impostos, desde que estes estejam relacionados à sua
 atividade essencial. No caso, está devidamente comprovada que o imóvel
 objeto de tributação destina-se à atividade **religiosa**, bem como a casa

paroquial serve de moradia para o Padre, sendo, portanto, parte integrante da atividade essencial. Mesmo em caso de locação, o STF já reconheceu, através da Súmula 724, a **imunidade** tributária, desde que a renda seja revertida em prol da entidade, cuja destinação milita em favor desta, não tendo o embargado logrado produzir prova em sentido contrário. À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70056534332, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 11/06/2014).

Um dos posicionamentos do Tribunal de Justiça de São Paulo consta na ementa a seguir:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Templo religioso. Importação de pedras para construção. ICMS. CF, art. 150 VI 'b' e § 4º. CTN, art. 9º IV 'b' e § 2º.

1. **Imunidade. Templo religioso.** Imposto Indireto. A **imunidade** constitucional não abrange os tributos indiretos, como o ICMS que a impetrante paga quando compra o material de construção e outras mercadorias no mercado interno; não se vê porque não pagá-los quando os compra no mercado externo. A entrada e saída são meros momentos de incidência; o ICMS pago na entrada do produto importado é o mesmo imposto usualmente pago na saída nas operações internas.

2. **Imunidade. Templo religioso.** Finalidade essencial. Para que o **templo** faça jus à **imunidade** de imposto sobre o patrimônio, renda ou serviço exige-se que eles estejam vinculados à finalidade essencial do **templo**. No caso, a finalidade, como consta do estatuto social, é propagar o evangelho de Nosso Senhor Jesus Cristo com base na bíblia sagrada. As pedras importadas, a despeito de se destinar ao revestimento do **templo**, não são essenciais à sua existência ou às atividades nele desenvolvidas. Finalidade de embelezamento e satisfação dos fiéis que não impede a incidência do imposto. Segurança denegada. Recurso da IURD desprovido.

Ao julgar agravo impetrado sobre o tema, o Supremo teceu comentários a respeito do procedimento adotado para contrariar a imunidade de algum templo, deixando claro que o valor probatório cabe a demandante, ou seja, ao ente federativo que deu causa a questão. Assim elucida julgado do STF:

Ementa: Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IPTU. **IMUNIDADE. TEMPLO** DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E INCURSÃO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. INCIDÊNCIA.

[...]

4. *In casu*, o acórdão recorrido assentou: “Direito Tributário. **Imunidade** de **templos religiosos** (art. 150, VI, “b” da Constituição Federal). Agravo interno contra decisão que reconheceu a **imunidade** do imóvel da demandante. Irregularidade da representação que

pode ser sanada a qualquer tempo, ratificando-se os atos anteriormente praticados, segundo jurisprudência pacífica do STJ e TJRJ. **Imunidade** tributária que deve ser reconhecida. De acordo com a jurisprudência mais recente do STF e STJ, milita presunção relativa de que os imóveis da entidade **religiosa** seriam destinados às finalidades essenciais da instituição (art. 150, § 4º da Constituição), sendo ônus do ente federativo provar eventual desvio de finalidade. Recurso desprovido.”

5. Agravo regimental DESPROVIDO.

No mesmo sentido tem decidido o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

Embargos à Execução Fiscal. Município do Rio de Janeiro no polo passivo. Dívida de IPTU e TCLLP, do exercício de 2002 e 2003. Sentença reconhecendo a **imunidade** no que diz respeito ao IPTU, mas nega a isenção em relação à taxa de serviço público. Inconformismo do Município. Inexistência de impugnação por parte da embargante. **Imunidade** tributária conferida pela Constituição da República ç art. 150, VI, ççç. Norma autoaplicável não estando a depender de regulamentação infraconstitucional. A **imunidade** dos **templos religiosos** abarca todo o seu patrimônio, renda e serviços, desde que relacionados às suas finalidades essenciais. Questão amplamente debatida nas Câmaras Cíveis, inclusive perante a Décima Terceira Câmara Cível, o que autoriza o exame e decisão pela Relatoria, nos termos do art. 557 do CPC, razão pela qual, NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO, mantendo na integralidade a sentença recorrida.

A respeito do papel da imunidade religiosa, e destacando a laicidade do Estado, aduz o STF:

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... b) templos de qualquer culto. ... § 4º As vedações expressas no incisos 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, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de 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 art. 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.RE-325822).

Diante do observado, são notórias as diversas vezes nas quais os tribunais pátrios lidaram com demandas acerca da imunidade dos templos religiosos, alguns, a exemplo do julgado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal entendendo que cabe o pagamento de tributo pela importação de produtos por parte dos templos religiosos, extensivamente, dever-se-ia aplicar tal entendimento quando for observado o desvirtuamento do seu fim social, declarando a ilegitimidade da imunidade religiosa a tais casos. É necessário tecer uma análise sobre o tema, visto que pouco explorado pelos estudiosos do direito.

4.4 ANÁLISE ACERCA DA ILEGITIMIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL

No Brasil, dia após dia se multiplicam os templos e cultos religiosos, e diante da imunidade reconhecida pelo texto da Constituição Federal aos cultos de toda religião, observamos que vários líderes religiosos utilizam de tal garantia para benefício próprio, ludibriando os fiéis frequentadores dos cultos.

A imunidade religiosa está presente no art. 150, VI, “b” da Constituição, atrelado ao direito fundamental da inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, ambos resguardados por cláusula pétrea.

Dessa maneira, é importante que tanto o legislador quanto a doutrina debatam acerca da interpretação que tal desoneração alcança, envolvendo todo e qualquer imposto, inclusive sobre o patrimônio e a renda obtidos pelos templos, assim como assevera o Pleno do Supremo Tribunal Federal.

A luz do Direito Tributário é importante analisar a ótica da imunidade religiosa sobre o fato de que os templos religiosos estão se tornando mercado. O objetivo inicial de proteger a prática espiritual e dar aos templos melhores condições para seu funcionamento está sendo desvirtuado, pois diante de tal prerrogativa, diariamente, inclusive em rede nacional, observamos abusos à fé e a fragilidade do

cidadão perante o bom discurso dos líderes de diferentes religiões que arrecadam milhões dos seguidores.

Algumas das seitas religiosas atuais, inclusive reconhecidas por ter ampla divulgação em horários da televisão, tem como principal intuito não a fé, objeto que dá razão a imunidade de tais entidades, e sim o enriquecimento dos líderes religiosos, que mascaram seu real objetivo de locupletar-se a custa da fé do cidadão, e vivem como verdadeiros sultões, muitos em mansões fora do país, e aqui no Brasil mantêm uma verdadeira empresa, tendo diversos “representantes” religiosos espalhados pelos recantos do país numa estrutura típica de *franchising*, ferindo claramente o princípio da igualdade tributária.

Destoa da realidade um pastor, rabino, ou seja qual líder religioso for, viver de maneira suntuosa às custas da singeleza do povo brasileiro, em sua maioria pobre, e que mesmo na pobreza, não mede esforços para desatar-se do pouco que tem supostamente em nome da fé, ludibriados por belos discursos realizados.

A imunidade dos templos de qualquer culto não é um mal a ser combatido, porém, há que se combater a norma imunizante do desvirtuamento do seu fim principal, ou seja, a fé social, que por muitas vezes é desviada em nome do lucro.

Parafraseando Kiyoshi Harada (2010), ao fugir da finalidade essencial do templo, se perde o estado real que dá razão a imunidade, desta feita, tornando ilegítima a imunidade religiosa.

Há defesa que aqui se faz é a regulação dos meios e fins religiosos. Os templos necessitariam cumprir certos requisitos para fazerem *jus* à manutenção da regra imunitória, como por exemplo, ter o ônus de provar que os valores arrecadados nos cultos, dízimos ou qualquer benesse foram corretamente aplicados aos seus fins, que obviamente não seriam os cofres do líder religioso e seus seguidores, sob pena de extirpação do direito a imunidade tributária, até que sejam cumpridos novamente todos os requisitos elencados em lei.

O tema em questão é bastante delicado, pois traz a tona contrastes de uma realidade em que se multiplicam seitas religiosas por toda parte, tendo como fruto principal não o fato de levar paz espiritual ao fiel, e sim os benefícios que a imunidade dos templos de qualquer culto pode trazer aos seus comandantes, verdadeiros lobos em pele de cordeiro.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve por escopo trazer a baila aspectos da ilegitimidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, após amplo estudo da doutrina, das leis, documentos e jurisprudência dos tribunais pátrios.

A escolha pela questão tornou-se apaixonante ao longo da pesquisa, visto que temas diferenciados e arrazoados merecem cada vez mais destaque, e tal objeto de trabalho ainda é pouco discutido pela doutrina, porém necessário devido à maciça criação de seitas religiosas de maneira indiscriminada, objetivando não a liberdade religiosa pela fé do homem, e sim a importância econômica gerada e não tributada, impactando direta ou indiretamente a população em si.

A pesquisa buscou enfatizar as nuances que incitam a declaração da ilegitimidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, para que tal benesse não seja utilizada para fins de enriquecimento ilícito por parte de líderes religiosos das mais variadas denominações.

A estrutura deste trabalho foi dividida em três capítulos, escritos a partir de uma leitura prévia de artigos, doutrinas, leis, jurisprudências e etc.

No primeiro capítulo foi analisado o histórico das imunidades tributárias no Brasil, bem como o conceito dado a imunidade tributária. As espécies de imunidade tributária foram explicadas e detalhadas, através do estudo prévio acerca do tema. passando também pelo entendimento acerca de tributo e de Direito Tributário.

O segundo capítulo buscou inicialmente tratar a respeito do conceito dado a imunidade tributária, conceito este retirado da doutrina, e ao fim explicitado um conceito próprio, formulado a partir do estudo da questão. Tratou-se também dos aspectos do gênero tributo, detalhadamente explicando cada um dos seus elementos. Por fim, este capítulo trouxe a baila as espécies de tributos, explicitando tanto a teoria tripartite, quanto a teoria quinquipartida.

O terceiro e último capítulo deste trabalho iniciou reiterando a evolução histórica a respeito da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Após, buscou chegar ao escopo principal que foi analisar a maneira pela qual o tema está sendo tratado pela doutrina e pela jurisprudência, sem esquecer-se de tecer uma

análise de cunho próprio sobre a questão, visto que pouco explorada pelos estudiosos do direito, legisladores e autoridades do país.

Por fim, este trabalho chega à conclusão que se torna ilegítimo o benefício da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, quando seus líderes indiscriminadamente atuam como mercadores da fé, amparados pelo bom discurso e fragilidade do cidadão ouvinte, normalmente pobre, ludibriado por falsas promessas supostamente em nome de Cristo.

Assim, entende-se que é necessário aos legisladores do país que regulem tal benesse, para que não haja um maior aumento no número de segmentos religiosos com o intuito de obter lucro, aproveitando-se da norma imunizante para desviar a arrecadação de seus necessários fins, diante da ausência de fiscalização ou contrapartidas, sendo urgente a implementação de medidas legislativas necessárias para frear o mal causado pelos mercadores da fé.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. Rio de Janeiro: Impetus Editora, 2004.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos Brasil 1891**. Outorgada em 24 de Fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 04/12/2014 às 12h00min PM.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos Brasil 1934**. Outorgada em 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 05/12/2014 às 11h15min AM.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos Brasil 1946**. Outorgada em 18 de Setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 05/12/2014 às 11h30min AM.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil 1967**. Outorgada em 24 de Janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 05/12/2014 às 11h45min AM.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Outorgada em 05 de Outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05/12/2014 às 11h55min AM.

_____. **Constituição do Império 1824**. Outorgada em 25 de Março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 04/12/2014 às 11h56min AM.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** Acórdão nº353/2004. Plenário. Relator: Ministro Carlos Brito. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo353.htm>>. Acesso em: 18/12/2014 às 10h30min AM.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** Agravo nº841.212. Plenário. Relator: Ministro Luiz Fux. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7432644>>. Acesso em: 19/12/2014 às 11h 15 min AM.

_____. **Tribunal de Justiça do RJ.** APL nº APL 00129575020088190001 RJ 0012957-50.2008.8.19.0001. Plenário. Relator: Des. Sirley Abreu Biondi. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/160831021/apelacao-apl-129575020088190001-rj-0012957-5020088190001>>. Acesso em: 19/12/2014 às 11h30min AM.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** ADI 447. Plenário. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em: 01/01/2015 às 18h06min PM.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** RE 221.239. Plenário. Relator: Ministro Ellen Gracie. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201940>>. Acesso em: 18/12/2014 às 10h49min AM.

_____. **Tribunal de Justiça do RS.** AC nº 70056534332. Plenário. Relator: Desembargador João Barcelos de Souza Junior. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=IMUNIDADE+DE+TEMPLO+RELIGIOSO>>. Acesso em: 18/01/2015 às 17h52min PM.

_____. **Tribunal de Justiça do SP.** APL nº 405450720108260053 SP 0040545-07.2010.8.26.0053. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=IMUNIDADE+DE+TEMPLO+RELIGIOSO>>. Acesso em: 18/01/2015 às 18h00min PM.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** RE nº 325822. Plenário. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm>>. Acesso em: 18/01/2015 às 17h57min PM.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. RTJ nº 185/900-901. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=170&dataPublicacao=04/09/2006&incidente=2391813&capitulo=6&codigoMateria=3&numeroMateria=124&texto=2021965>>. Acesso em: 19/01/2015 às 18h00min PM.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula nº545. Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. In:_____. **Súmulas**. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 01/01/2015 às 21h00min PM.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula nº19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal. In:_____. **Súmulas**. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1248>>. Acesso em: 01/01/2015 às 21h 02min PM.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula nº 724. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art.150, VI “C”, da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. In:_____. **Súmulas**. Brasília. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800>. Acesso em: 01/01/2015 às 21h 15min PM.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

HARADA, Kryoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.