



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO TRIBUTÁRIO

ALANA DA MERCÊZ GOMES

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ACERCA DOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO E O IMPACTO DA SUGESTÃO Nº 02,
DE 2015.**

SALVADOR
2018

ALANA DA MERCÊZ GOMES

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ACERCA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO E O IMPACTO DA SUGESTÃO Nº 02, DE 2015.**

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

Orientador: Professor Eduardo Sabbag

SALVADOR
2018

ALANA DA MERCÊZ GOMES

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ACERCA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O IMPACTO DA SUGESTÃO Nº 02, DE 2015.

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

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, 15 de Janeiro de 2018

AGRADECIMENTOS

A todos da minha família, principalmente minha mãe Adélia e meu pai Alberto, que me apóiam e incentivam diariamente a vencer os obstáculos da vida, proporcionando amor, carinho, afeto, educação, orientação, dedicação em todos os sentidos.

Aos meus amigos (as) irmãos(as) que diariamente estão comigo, acreditando e torcendo pelos meus sonhos, e fazem os meus dias repletos de compreensão, sabedoria e emoção, e haja emoção.

Ao ilustre professor Eduardo Sabbag, por dividir comigo todo seu conhecimento, demonstrando sua sabedoria e paciência.

A todos, minha eterna gratidão!

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o impacto da Sugestão nº 02 de 2015 na imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que trata da hipótese de incidência de tributos das entidades religiosas, tendo como base o Estado Laico de Direito. Mediante a utilização do método indutivo, será abordado na pesquisa: um breve histórico da imunidade tributária no Brasil, também seu conceito, assim como uma breve análise das espécies tributárias. Trará também, os aspectos da imunidade religiosa, conceitos de templos e cultos religiosos e o Estado Laico de Direito. Por fim, análise das consequências que a Sugestão nº 02 de 2015 trará às imunidades tributárias dos templos de qualquer culto.

Palavras-Chave: Imunidade Tributária. Templos de Qualquer Culto. Estado Laico de Direito. Sugestão nº 02 de 2015.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the impact of Suggestion n ° 02 of 2015 on the tax immunity of temples of any cult, which deals with the hypothesis of tax incidence of religious entities, based on the Law State Law. Through the use of the inductive method, a brief history of tax immunity in Brazil, as well as a brief analysis of tributary species, will be approached in the research. It will also bring aspects of religious immunity, concepts of temples and religious cults, and the Lay Law State. Finally, analysis of the consequences of Suggestion # 02 of 2015 will bring to the tributary immunities of the temples of any cult.

Keywords: Tax Immunity. Temples of Any Cult. Secular state of law. Suggestion # 02 of 2015.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. TRIBUTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	9
2.1. Tributo e suas espécies	9
2.1.1. Impostos	11
2.1.2. Taxas	13
2.1.3. Contribuição de melhoria	15
2.1.4. Contribuições especiais	16
2.1.5. Empréstimo compulsório.....	19
2.2. Conceito e evolução histórica da imunidade tributária no Brasil.....	20
2.3. Espécies de imunidade tributária art. 150, VI da CF/88.....	26
2.4. Distinção entre imunidade e isenção.....	34
3. A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	36
3.1 Conceitos de Templos e Cultos	36
3.2 Imunidade dos templos de qualquer Culto no Ordenamento Jurídico e na Doutrina.....	38
3.3 O Brasil e a Laicidade.....	50
4. A IMUNIDADE RELIGIOSA E A SUGESTÃO N° 02 DE 2015	55
4.1 O que é a Sugestão n° 02 de 2015?	55
4.2 O impacto da Sugestão n° 02 de 2015 na imunidade tributária dos templos de qualquer culto	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS	68

1 - INTRODUÇÃO

Atualmente com a grande crise no campo político e econômico que o país enfrenta vem se discutindo muito acerca das imunidades tributárias, dispostas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A presente monografia visa analisar uma das imunidades tributárias elencadas na alínea b, inciso VI do Art. 150 da CF, qual seja, a imunidade dos templos de qualquer culto.

Para pesquisa não só se considerou a crise que agrava o país, mas também os escândalos envolvendo os grandes templos religiosos, que por vezes se utilizam das facilidades do sistema tributário brasileiro nessa esfera, para pratica de atos ilícitos, por exemplo, a evasão de divisa e lavagem de dinheiro.

Ademais, é cediço que os Estados não laicos impõem a cobrança de tributos, às outras religiões para garantir o privilégio da escolhida como oficial, no entanto em se tratando de um Estado Laico, onde resta garantido o direito ao culto livre, não se deve estender tal prerrogativa já que as igrejas são consideradas como empresas. Tal fato é sustentado pela Ideia Legislativa n° 38.723, proposta em 2015 pela Engenheira Gisele Suhett Helmer.

Nesta senda, o objetivo da monografia é abordar o tema da imunidade religiosa de maneira objetiva e ampla, em tempo que pretende ainda analisar a possibilidade da incidência dos tributos às entidades religiosas, sob o aspecto da Sugestão n° 02 de 2015, que tem por finalidade o fim da imunidade tributária para tais entidades.

Entrementes, a presente pesquisa abordará no tópico 2 o tributo e suas espécies, conceituando e analisando cada espécie tributária disposta no ordenamento. Também nesse tópico será abordado o conceito e evolução histórica da imunidade tributária, fazendo um breve estudo das espécies de imunidades tributárias e a diferenciação entre imunidade e isenção.

Já no tópico 3, tratar-se-á especificamente da imunidade dos templos de qualquer culto, apresentando conceitos de templos e cultos, uma análise sobre Imunidade dos templos de qualquer Culto no Ordenamento Jurídico e na Doutrina e os aspectos entre o Brasil e a Laicidade.

Por fim, no tópico 4 será discutido a imunidade religiosa e a Sugestão nº 02 de 2015, trazendo a tona o que é essa sugestão, e o impacto que esta causará na imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

A elaboração deste trabalho contará, conforme referido, com embasamento jurídico e doutrinário, tendo em vista que serão analisadas as divergências em relação ao tema.

Para tanto, será utilizado o método de abordagem dedutivo e técnica de pesquisa bibliográfica e documental, visto que o objetivo da pesquisa será elucidado a partir da verificação de seu tratamento histórico, do ordenamento jurídico existente, e de suas próprias contradições, a fim de verificar a possibilidade de incidência da tributação sobre os templos de qualquer culto à luz do estado laico de direito.

2. TRIBUTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

O tributo é uma obrigação de pagar, imposta aos indivíduos para manutenção de serviços prestados pelo Estado para toda a sociedade. Seu conceito está previsto no Código Tributário Nacional - CTN, o qual preleciona que:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Para Leandro Paulsen, tributo é conceituado da seguinte forma:

[...] Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público. (PAULSEN, 2012, p.22)

De acordo com a base conceitual do CTN, extraem-se cinco elementos que compõem o tributo: a) prestação pecuniária; b) compulsória; c) não constitui sanção de ato ilícito; d) instituído por lei; e) cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

No que tange a prestação pecuniária, essa prestação tem a obrigatoriedade de ser paga em dinheiro, em moeda corrente, ou seja, em Real (moeda brasileira), também podendo ser em cheque, como preconiza o Art. 162, I do CTN.

É compulsório, pois inexiste autonomia da vontade, O Estado de forma coercitiva com aparato da lei impõe tal obrigação aos contribuintes. Leciona Ricardo Alexandre quanto ao instituto:

O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor). (ALEXANDRE,2014, p.11)

Ademais, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, tendo em vista que não pode ser confundido com multa, tampouco uma sanção de atos praticados de forma ilícita, como as fraudes. Ressalta que, os tributos são cobrados mesmo que os rendimentos sejam em decorrência de ato ilícito ou até criminoso, uma vez que a tributação acontece quando alguém possui rendimentos disponíveis sejam eles econômicos ou jurídicos, isso acontece em decorrência do princípio do *pecunia non olet*, ou seja, o dinheiro não tem cheiro.

Ressalta ainda, que desse instituto decorre a proibição do confisco através da instituição do tributo no Brasil, tendo em vista que confisco só é permitido em caráter punitivo, e como já visto tributo não é sanção. Neste sentido entende Sabbag:

Ora, considerando que o tributo não pode se constituir em sacção por ato ilícito e que o confisco somente é admitido no Brasil como pena, há de se concluir que o tributo não pode ter caráter confiscatório, justamente para não se transformar numa sanção por ato ilícito. (SABBAG, 2014, p.13)

O tributo por força do Art. 150, I da CF/88 só pode ser criado por lei, seja complementar ou ordinária, ou até mesmo por medida provisória. Portanto, se um tributo é instituído sem observância de uma lei criadora, esse tributo é inválido, não sendo permitida qualquer cobrança deste.

Entrementes, o tributo é prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, só os entes administrativos são competentes para efetuar a cobrança do tributo. Assim, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, é obrigatória a cobrança do tributo pelo ente administrador.

Nos casos em que há uma delegação do ente administrativo para que seja efetuada a cobrança do tributo, há que se observar que a delegação é adstrita às cobranças, não havendo qualquer alteração quanto ao sujeito ativo legítimo para implementação, regulamentação e instituição dos tributos.

Quanto aos Tributos, o Direito Tributário institui cinco espécies de acordo com a teoria da pentapartição adotada pelo Supremo Tribunal Federal: impostos (Arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156 da CF/88), taxas (Art. 145,II da CF/88), contribuição de melhoria (Art. 145, III da CF/88), contribuições parafiscais (Art. 149, 195, I, II, II, 195 § 4º da CF/88) e empréstimos compulsórios (Art.148 da CF/88). Tais tributos serão devidamente diferenciados e conceituados abaixo.

2.1.1. IMPOSTOS

Imposto é o tributo que está desvinculado de qualquer prestação estatal em relação ao contribuinte. O Art. 16 do CTN que diz que (BRASIL, 1966) “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Destarte, o imposto não é vinculado a qualquer prestação do Estado ao contribuinte, assim o imposto tem caráter contributivo, tão somente atrelado a capacidade econômica do contribuinte. Nessa esteira entende Renato Alexandre:

De acordo com o art. 145, § 1º, da CF, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (ALEXANDRE, 2014, p. 24)

Os impostos podem ser classificados em reais ou pessoais. Quanto aos reais são os impostos que incidem sobre as coisas, é o caso do IPTU (Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana); IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores); ITR (Imposto sobre Propriedade Territorial Rural); IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). De outro lado os impostos pessoais que incidem em relação à pessoa do contribuinte, como por exemplo, o IR (imposto de renda).

Os impostos ainda podem ser fiscais e extrafiscais. Os fiscais são meramente arrecadatários como ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis); ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação); ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). Por outro lado, os extrafiscais tem a finalidade de regular o mercado ou a economia, é o caso do II (Imposto de Importação), IE (Imposto de Exportação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros). Além de outros impostos especiais como IEG (Imposto Extraordinário de Guerra) e ISGF (Imposto Sobre Grandes Fortunas).

Além disso, segundo Sabbag os impostos podem ser classificados ainda em progressivos, proporcionais e seletivos. Progressivos são os que aumentam a alíquota do tributo de acordo com a base de cálculo. A proporcionalidade de acordo com Sabbag (2016, p. 453) é “obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável – é um instrumento de justiça fiscal “neutro”. Por fim, a seletividade, visa promover a justiça social em que bens de maior essencialidade, a

exemplo dos alimentos, tenham a cobrança de uma alíquota menor, enquanto um bem de menor essencialidade, como o cigarro, tenham uma alíquota maior, evitando assim a ocorrência da regressividade.

Ressalta ainda que cada ente da Federação, União, Estados, Municípios e Distrito Federal têm competência própria para instituírem impostos. A União (II, IE, IOF, IPI, IR, ITR, IGF, IEG, Impostos residuais); os Estados (IPVA, ICMS, ITCMD); Municípios (IPTU, ISS, ITBI); Distrito Federal (IPVA, ICMS, ITCMD, IPTU, ISS, ITBI).

2.1.2 TAXAS

A taxa ao contrário dos impostos está vinculada a atividade prestacional do Estado, segundo Sabbag (2016, p.455) “taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal atrelando-se a atividade pública, e não à ação do particular. O tributo está disposto no Art. 145, II da CF e Art. 77 do CTN, podendo ser instituído pelos entes da administração direta.

Ainda nesta esteira, Ricardo Alexandre conceitua taxa como:

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. (ALEXANDRE, 2014, p. 26)

Desta definição podem ser extraídas duas taxas específicas: a taxa de polícia (Art. 78 do CTN) e a taxa de serviço (Art. 79 do CTN). A primeira está relacionada ao regular exercício do poder de polícia, ou seja, serviços de cunho fiscalizatório do Estado, neste caso predomina o interesse público em detrimento do interesse privado.

Já a taxa de serviço é quando o particular utiliza algum serviço prestado pelo estado, tendo como duas características distintas: ser serviço específico (quando o contribuinte sabe o que está pagando), e ser divisível (quando o Estado visualiza a quem ele está prestando o serviço).

O art. 78 do CTN preleciona a respeito:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966)

Vale ressaltar, que o Estado neste caso só pode tributar em razão da sua atividade fiscalizatória. Neste sentido, o poder público exerce diversas atividades fiscalizatórias, instituindo a cobrança de tributos em diversos seguimentos, como: taxa de alvará, taxa de fiscalização de anúncios, taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários pela CVM, taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA), taxa de fiscalização dos serviços de cartórios judiciais, taxa para o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, etc.

Ricardo Alexandre, ainda destaca sobre o tema:

Na prática, o serviço público remunerado por taxa é considerado específico quando o contribuinte sabe por qual serviço está pagando, o que não acontece, por exemplo, com a taxa de serviços diversos, cobrada por alguns municípios

Já a divisibilidade está presente quando é possível ao Estado identificar os usuários do serviço a ser financiado com a taxa. Assim, o serviço de limpeza dos logradouros públicos não é divisível, pois seus usuários não são identificáveis, uma vez que a limpeza da rua beneficia a coletividade genericamente considerada. (ALEXANDRE, 2014, p. 28)

A Base de cálculo das taxas diferem da Base dos impostos, como descreve o Art. 145 § 1º, da CF “as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos”. Segundo Mazza (2015, p. 170) “[...] enquanto a base de cálculo dos impostos é um valor (valor venal do imóvel, valor da mercadoria etc.), a base de cálculo da taxa é o custo da atividade estatal a ser remunerada pela cobrança do tributo”.

Outro ponto importante é compreender a distinção entre taxas e preços públicos (tarifas). Tais institutos possuem semelhanças entre si já que ambos tem o caráter contraprestacional evidente, além da possível identificação do contribuinte ao qual se presta o serviço, contudo divergem em seu regime jurídico e autonomia da vontade, enquanto a taxa tem seu regime jurídico tipicamente de direito público prestado compulsoriamente, as tarifas são regidas pelo direito privado, em relação puramente contratual, e de livre vontade do agente para que se efetive da obrigação.

Diante disto, não há que se confundir a taxa com a tarifa, razão pela qual as tarifas nem mesmo adentram o rol de tributos.

2.1.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria surge no Brasil através da Carta Magna de 1934, sendo que, após grande embate passou a ser considerada como taxa em 1937. Depois disso, o STF decidiu por reconhecer tal tributo como uma espécie específica, sendo que em 1988 se consagra na Constituição Federal em seu Art. 145, III e no Código Tributário Nacional nos Arts. 81 e 82:

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988)

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966)

Considerado um tributo vinculado, pois exige atuação específica do estado, as contribuições de melhoria incidem sobre a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública, vedando o enriquecimento sem causa do Estado, uma vez que só poderá aplicar tal tributo sobre a obra e/ou com a valorização do imóvel em decorrência da obra realizada. Neste sentido entende Ricardo Alexandre:

Assim, a contribuição de melhoria tem caráter contraprestacional. Serve para ressarcir o Estado dos valores (ou parte deles) gastos com a realização da obra. É justamente por isso que existe um limite total para a cobrança do tributo. O estado não pode cobrar, a título de contribuição de melhoria, mais do que gastou com a obra [...]

Além do limite total, a cobrança da contribuição de melhoria encontra um limite individual, que é acréscimo de valor que da obra resultar para casa imóvel beneficiado [...] (ALEXANDRE, 2014, p.40)

A base de cálculo do tributo é a diferença entre os valores iniciais e finais dos imóveis beneficiados com a obra executada pelo Ente federativo, conforme previsto nos Arts. 82, I, “c” e Art. 82 § 1º do CTN. Outrossim, a jurisprudência também tem o mesmo entendimento, conforme Acórdão proferido no REsp 169.131/SP:

“1 – A Entidade tributante ao exigir o pagamento da contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra provocou a valorização do imóvel; **c) a base cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra.**

2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (Geraldo Ataliba).

3. Precedentes jurisprudenciais (...).

4. Adoção também da corrente doutrinária que, no trato da contribuição de melhoria, adota o critério da mais valia para definir o seu fato gerador ou a hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória)” (STJ, 1.a T., REsp 169.131/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 02.06.1998, DJ 03.08.1998, p.143) [grifos nossos].

Portanto, a contribuição de melhoria não poderá ser cobrada sem que haja a valorização do imóvel, tampouco poderá ser cobrada além do gasto efetivo da obra, e sua base de cálculo será a diferença entre o valor inicial do imóvel e o valor após a conclusão da obra, sendo, portanto observado o efetivo ganho adquirido pelo Bem com a execução da obra.

2.1.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS OU PARAFISCAIS

As contribuições especiais, ou parafiscais, ou sociais estão previstas no Art. 149 da CF, e são instituídas exclusivamente pela União, sendo vinculados, uma vez que a arrecadação é destinada para o fim ao qual fora criado. Dispõe este artigo:

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

São diversas as contribuições sociais prevista na Constituição Federal definidas pela sua finalidade, são elas: a) intervenção do domínio econômico (Art. 149); b) custeio das categorias profissionais ou econômicas (Art.149); custeio do serviço de iluminação pública (Art. 149-A); financiamento da Seguridade Social (Art. 195); custeio de entidades privadas de serviço social e formação profissional (Art. 240); custeio da educação básica pública (Art. 212, § 5º, da CF).

Vale ressaltar, que a competência exclusiva das contribuições especiais restringe-se apenas às suas três espécies: de contribuições sociais; de intervenção no domínio econômico; e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, podendo as demais ser instituídas até pelos Municípios como é o caso do custeio de iluminação pública.

Nos termos do entendimento do STF, as contribuições sociais se subdividem em três categorias: a) contribuições de seguridade social; b) outras contribuições sociais; c) contribuições sociais gerais. Neste sentido, Ricardo Alexandre preleciona:

Segundo o entendimento esposado pelo STF (RE 138.284-8/CE), essa subespécie ainda está sujeita a mais uma divisão. Assim, tais contribuições podem ser classificadas como: a) contribuições de seguridade social (quando destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social – vide CF, art. 194); b) outras contribuições sociais (as residuais previstas na CF, art. 195, § 4º); ou c) contribuições sociais gerais (quando destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social). (ALEXANDRE, 2014, p.52)

Como visto, a contribuição da seguridade é destinada ao custeio dos serviços de saúde, previdência e assistência social, sendo de logo financiada por toda a sociedade, podendo ser provenientes de folha de salários ou rendimentos de pessoas físicas, receita ou faturamento, lucro, entre outros de pessoas jurídicas.

Podem ser considerados contribuições sociais o PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social – Lei Complementar n. 7/70), o Pasep (Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Lei Complementar n. 8/70), a Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Lei n. 10.833/2003), dentre outros.

As contribuições sociais gerais de acordo com Alexandre (2014, p. 56) “são aquelas destinadas a outras atuações da União na área social como salário-educação (CF, Art. 212, § 5º, com redação dada pela EC 53/2006)”. Essas contribuições são destinadas aos Serviços Sociais Autônomos (SESI, SESC, SENAI ETC.) que possuem finalidades exclusivamente de interesse público.

Ademais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, conhecido como CIDE, também mantenham finalidade de interesse público e destinam-se a regulação do campo econômico do país. Recentemente fora criada a CIDE para estimular o desenvolvimento tecnológico no país sob a égide da Lei 10.168/2000.

Outro ponto que se destaca é a CIDE-combustíveis, que intervém na importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, destinando sua arrecadação ao financiamento de projetos ambientais, financiamento de programas de infra-estrutura de transportes e pagamentos relativos a sua finalidade, conforme dispõe o Art. 177:

Art. 177. Constituem monopólio da União: (...)

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

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II - os recursos arrecadados serão destinados:

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

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (BRASIL, 1988)

A última categoria das contribuições especiais são as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, segundo Alexandre (2014, p.62) “(...) aquelas criadas pela União com o objetivo parafiscal de obter recursos destinados a financiar atividades de interesses de instituições representativas ou fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas (corporações)”.

Nesta esteira destacam-se duas contribuições, a sindical, e a que se destinam as autarquias de cunho regulatórios das atividades profissionais. A primeira se desdobra em duas contribuições conforme prevê o art 8º, IV da CF, uma para o custeio do sistema confederativo do respectivo sindicato, somente aplicável ao trabalhador sindicalizado, e a contribuição fixada em lei, cobrada a todos os trabalhadores de forma compulsória. Importante fazer um adendo quanto à exclusão da obrigatoriedade na cobrança desta segunda espécie de imposto sindical em razão do advento da Lei nº 13.467/2017, conhecida como Reforma Trabalhista, o que torna tal tributo obsoleto.

Quanto à segunda, se refere às autarquias fiscalizadoras de exercício profissional, criadas por lei, com personalidade de direito público com autonomia administrativa e financeira, em que tem o papel fundamental de fiscalizar o exercício das profissões, é o caso dos conselhos: Conselho Regional de Engenharia - CREA, Conselho Regional de Contabilidade - CRC, Conselho Regional de Medicina - CRM, Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, dentre outros.

Ressalta, porém, que o STF entende que a OAB não é uma autarquia, sendo assim não possui qualquer relação com as Fazendas Públicas, subsistindo no entanto uma cobrança que possui de forma atípica a natureza de tributo. Nota-se o que o Supremo Tribunal Federal assevera:

“(…) 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. **A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como ‘autarquias especiais’**

para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas 'agências'. 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não vinculação é formal e materialmente necessária. (...)” (STF, Tribunal Pleno, ADI 3.026/DF, Rel. Min. Eros Grau, j. 08.06.2006, DJ 29.09.2006). [grifos nossos]

Por fim, ainda há que se falar na Contribuição de Iluminação Pública – COSIP, instituída pelo Distrito Federal e Municípios, que possui como finalidade o custeio dos serviços de iluminação pública das cidades e Distrito Federal.

Tal instituto somente passa a ser considerada como contribuição após o STF entender ser inconstitucional a sua denominação como taxa, uma vez que não é uma prestação específica e divisível, tampouco imposto, tendo em vista que sua arrecadação é vinculada a uma finalidade específica. Portanto, atualmente é denominada uma Contribuição por força da EC 39/2002 e a Súmula 670 do STF que diz: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”).

2.1.5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Não menos importante, os empréstimos compulsórios estão previstos no Art. 148 da CF, é o que dispõe:

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

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

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

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

Como demonstrado no dispositivo, este tributo é instaurado em caso de urgência e relevância, só pode ser instituído exclusivamente pela União, mediante lei complementar, e sua arrecadação tem destinação vinculada a finalidade que ensejou a sua aplicação.

Ainda no Art. 15 do CTN, consta:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei. (BRASIL, 1966)

Cabe ressaltar, que o empréstimo compulsório é uma obrigação de emprestar dinheiro ao Estado, e por esta razão o valor deverá ser restituído em prazo e condições fixadas em lei, conforme prescreve o parágrafo único do artigo descrito acima.

Finalizadas as espécies de tributo, avança esta Monografia no tocante ao instituto da Imunidade Tributária.

2.2. CONCEITO E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Antes de se analisar o instituto da Imunidade Tributária, deve-se fazer uma breve análise do poder e competência de tributar do estado, para assim entendê-lo.

A competência tributária é a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes políticos de instituir os tributos, divergindo assim da capacidade tributária que está relacionada com as atividades da administração, arrecadação e fiscalização dos tributos originariamente instituídos.

Ademais, as características da competência tributária são: ser privativa; inaducável; de exercício facultativo; improrrogável; irrenunciável; indelegável.

Destaca Tavares:

Privatividade: ao outorgar competências às Pessoas Políticas, o constituinte assim o fez mediante reserva de faixas de Competências Tributárias privativas, ou como preferem alguns, exclusivas. Em outros termos, a competência constitucionalmente outorgada a uma pessoa implica perempta vedação da exploração desse mesmo campo de atuação a quaisquer outras. (TAVARES, 2006, p. 44)

Na competência privativa só é permitido a um ente instituir determinado tributo para que não haja o conflito de competência entre os diferentes entes administrativos. Ainda, é inaducável, tendo em vista que não existe limitação de tempo para o exercício da competência tributária.

Assim, entende Carraza sobre a característica da inaducabilidade:

(...) a competência tributária é, também, inaducável, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos. Perdura, pois, no tempo, sendo juridicamente impossível dizermos que decaiu, por falta de aplicação ou exercício. Esta característica, diga-se de passo, é consequência lógica da inaducabilidade da competência legislativa, da qual a função de criar tributos é parte (...) (CARRAZZA, 2008, p. 651)

Além disso, a competência tributária é facultativa, uma vez que o ente administrativo não tem a necessidade de exaurir toda sua competência. Assim dispõe o Art. 8º do CTN, (BRASIL, 1966) “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Outrossim, a competência é irrenunciável, pois a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, não podem renunciar a sua competência, ou seja, não podem por força constitucional abdicar do seu direito de criar tributos, é o que assevera Roque Antonio Carrazza:

Enfim, a competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição. A renúncia,

isto é, a unilateral e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz (CARRAZA, 2008, p.657)

Por fim, a competência tributária é indelegável, ou seja, não podem os entes administrativos delegar sua competência a pessoa diversa da imposta pela Constituição Federal, ressalvada as atribuições ao exercício da competência. Referente ao tema dispõe o art. 7º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (BRASIL, 1966)

Ainda, leciona o doutrinador Hugo de Britto Machado:

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir o tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infra-constitucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse. (MACHADO, 2007. p. 293)

De outro lado, o poder de tributar consiste na capacidade legal do Estado de impor tributos aos particulares, em caráter de exclusividade, para criar, aumentar, diminuir ou extinguir os mesmos, de forma a arrecadar recursos para custeio de suas atividades administrativas estatais.

Pontua Hugo de Britto Machado quanto ao poder de tributar:

No exercício da sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O Poder de Tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. [...] é relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. (MACHADO, 2007, p. 59).

Para o doutrinador Eduardo Sabbag:

É cediço que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao

cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos. (SABBAG, 2012, p. 58).

Percebe-se a grande amplitude do poder do Estado em tributar, mas esse poder não é ilimitado, a própria Constituição Federal de 1988 estabelece normas que regulam esse poder de tributar. A relação jurídico-tributária deve obedecer aos Princípios e Fundamentos estabelecidos na carta Magna, para que não haja excessos por parte do Estado, e nem tampouco a ocorrência do confisco dos bens do contribuinte (o cidadão), também vedado pela Constituição.

Ultrapassando esta breve explanação sobre o poder de tributar, passa-se a análise do conceito e contexto histórico da Imunidade Tributária no Brasil.

Em um breve conceito, imunidade tributária é uma proteção Constitucional dada a pessoas físicas ou jurídicas para não sofrerem determinada tributação.

Para Mazza (2015, p. 349) “imunidades são normas constitucionais que limitam a competência tributária afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas”. O conceito de Mazza analisa três elementos importantes: a) as imunidades são normas constitucionais; b) que limitam a competência tributária para; c) afastar a incidência de tributos sobre determinados produtos ou pessoas.

Segundo o também doutrinador Leandro Paulsen:

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. (PAULSEN, 2012, p.79)

Portanto, na perspectiva de Paulsen, imunidade é a negação da competência tributária do Estado a determinadas pessoas definidas na Constituição Federal.

As imunidades estão presentes desde a antiguidade em nosso ordenamento e surgiram juntamente com os tributos. Seu escopo inicial era o de diferenciar pessoas, somente se tributava alguém, se em compensação outro fosse isento do mesmo tributo.

Além disso, com a evolução das civilizações antigas, onde suas interações davam-se de duas maneiras, comércio e guerras, a não tributação se tornara útil além de outros fins, para aspirar recursos de outras nações vencidas em batalhas.

Neste sentido, Regina Helena Costa assevera que:

A exigência de tributos é um dos mais antigos expedientes utilizados para distinguir pessoas e atividades. Sílvio Meira, em sua obra, já clássica, *Direito Tributário Romano*, bem demonstra que desde a existência do tributo houve a exoneração dessa prestação para alguns. (COSTA, 2015, p. 31)

Na idade Média, a imunidade alcançava apenas o clero, a nobreza e o rei, os tributos nesta época serviam exclusivamente para a sustentação destes três grupos de pessoas.

Já na contemporaneidade, a imunidade é fruto de um novo conceito de Estado, que tem como base um contrato entre a instituição governante e os governados. A imunidade agora não é mais alcançada a determinados grupos, mas aos cidadãos.

Neste contexto aduz Torres:

Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo. O Estado moderno é um expropriador, que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos. O mesmo significante – imunidade – passou a agasalhar um outro significado. (TORRES, 1995, p. 27)

Outro fator importante foi o positivismo jurídico dos séculos XIX e XX, em que as imunidades se adequaram a esse instituto construindo o entendimento de que o

poder fiscal era limitado pelo constituinte de acordo com o que determinasse a sua Constituição.

Outrossim, as imunidades tributárias ganharam uma maior notoriedade nos Estados Unidos com o caso *McCulloch x Estado de Maryland*, onde o juiz decidiu pela não tributação da União pelos Estados.

No Brasil, as imunidades tributárias se faziam presentes desde os primórdios de sua civilização, mais precisamente no ano de 1824 com a sua primeira Constituição. A capacidade contributiva e a imunidade fiscal estavam alencadas no artigo 179 da referida Lei. Regina Helena Costa extrai desse artigo o seguinte:

Após dedicas alguns dispositivos à Fazenda Nacional (art. 170 a 172), traz, em seu art. 179, inicialmente, a determinação de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres” (inciso XV), preceito consagrador da essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. (COSTA, 2015, p. 34)

Nesta época era permitida as manifestações religiosas exclusivamente de igrejas católicas, as demais só poderiam ser realizadas no âmbito de espaços privados.

Em 1891, com o advento da primeira Constituição Republicana as imunidades tributárias deram o seu primeiro passo para sintetizar o seu instituto nas Constituições futuras, e democratizar a liberdade religiosa no Brasil, um viés para imunidade dos templos religiosos, bem como foi reconhecida a imunidade recíproca entre seus estados ou entre países relativos ao transito de seus produtos.

Entrementes, a Constituição de 1934, reiterou a vedação ao embaraço aos cultos religiosos, e surge mais uma imunidade, sobre os impostos referentes a profissionais escritores, jornalistas e professores. Outrossim, a Constituição de 1937 estendeu a imunidade recíproca aos Municípios.

Na constituição de 1946, as imunidades foram tratadas com mais afinco, tendo em vista a volta das liberdades individuais e de suas garantias, em razão do

fim do Estado Novo. Inclui-se a imunização para proprietários de terras no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (Art. 147, §6º) (BRASIL, 1946).

Nesta senda, as imunidades tributárias tiveram previsão expressa na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, proibindo os entes administrativos de cobrar impostos entre si, para templos de qualquer culto, para partidos políticos, instituições de educação e assistência social, e para o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Nesta esteira prescreve o no artigo 31, V, da CF/46:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(....)

V - lançar impostos sobre:

- a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
- b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
- c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. (BRASIL, 1946)

Já na Constituição de 1967 foram mantidas as disposições da Constituição anterior, contudo, ampliado o rol de imunidades no que tange aos jornais, livros e periódicos, visto que anteriormente tal instituto era conferido apenas ao papel e fora estendido aos bens a que servia de suporte, passando assim a incluir máquinas e equipamentos, tintas, dentre outros.

Já com a Constituição de 1988, munida em seu texto de direitos e garantias fundamentais, promulgada sob um regime democrático de direito, foram inseridos em seus dispositivos diversas espécies de imunidades tributárias, e as principais se apresentam no Art. 150, VI da CF/88.

Entre as imunidades esparsas na Constituição, pode-se citar: o ITBI sobre os direitos reais de garantia de bens imóveis; e impostos federais, estaduais e

municipais sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária; a obtenção de certidões em repartições públicas, dentre outros. Tais imunidades restam preservadas no ordenamento jurídico brasileiro.

2.3. ESPÉCIES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ART. 150, VI DA CF/88

Na doutrina existem diversos tipos de imunidades, sendo destacadas as seguintes: a) quanto a sua finalidade: subjetivas e objetivas; e b) quanto a sua abrangência que podem ser: gerais ou específicas.

As imunidades subjetivas são aquelas concedidas em razão das pessoas que serão beneficiadas pela imunidade, ou seja, o sujeito passivo na relação contributiva, quais sejam: imunidade das entidades federativas (art. 150, VI, a, da CF); imunidade dos partidos políticos, entidades de classe e instituições assistenciais (art. 150, VI, c, da CF); imunidade dos templos religiosos.

Por outro lado, as imunidades objetivas alcançam somente os produtos ou itens determinados, afastando apenas os impostos que diretamente incidem sobre tais itens, como é o caso da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, d, da CF).

No tocante as imunidades gerais e específicas, estas se diferem quanto a incidência do tributo. Enquanto a primeira afasta a incidência de mais de um tributo, as específicas afastam a incidência de um tributo único e determinado. Segundo o doutrinador Alexandre Mazza são exemplos de imunidades gerais:

Podem ser mencionadas como exemplos de imunidades gerais, entre outras, as previstas no art.150, VI, da Constituição Federal, a saber:

- a) das entidades federativas (alínea a);
- b) religiosa (alínea b);
- c) dos partidos políticos e outras entidades (alínea c);
- d) de imprensa (alínea d);

e) dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil (alínea e). (MAZZA,2015, p.360)

Ainda, Alexandre Mazza destaca sobre exemplos de imunidades específicas:

Diante de dezenas de casos de imunidades específicas previstas na Constituição de 1988, podem ser mencionados os seguintes exemplos:

- a) IPI sobre produtos destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF);
- b) ITR sobre pequenas glebas rurais (art. 153, § 4º, II, da CF);
- c) ICMS sobre operações com ouro definido em lei como ativo financeiro (art. 155, § 2º, X, c, da CF);
- d) ICMS sobre serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, d, da CF). (MAZZA, 2015, p.360, 361)

As espécies de imunidade tributária estão elencadas na Constituição Federal de 1988, e existem imunidades referentes a taxas no Art. 5º, XXXIV,CF, contribuições para a seguridade social no Art. 195, § 7º, CF, e a mais importante e objeto da presente pesquisa, os impostos no Art. 150, VI da CF, destacando-se:

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;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 1988.)

De acordo com o referido artigo é vedado aos entes políticos instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer

culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.

A imunidade da alínea “a” chamada de imunidade das entidades políticas, imunidade recíproca ou imunidade mútua, é instituída sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos uns dos outros.

Cabe ressaltar também que esta imunidade somente se aplica aos impostos, podendo normalmente os entes sofrer cobranças de outros tributos. Por força do Art. 150, § 2º da CF/88 estende-se a imunidade às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, em que o patrimônio, rendas e serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais.

Sobre o tema, Ricardo Alexandre assevera:

A diferença fundamental é que, nos precisos termos constitucionais, para gozar de imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, restrição esta não aplicável aos entes políticos. (ALEXANDRE, 2014, p. 157)

Mister salientar ainda que a imunidade de que trata tal dispositivo, alcança ainda as empresas públicas e as sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, ou seja, estas entidades exercem atividades exclusivas do Estado em regime de monopólio sem a concorrência da iniciativa privada.

Nesta esteira, destaca-se também a imunidade alcançada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, uma vez que presta serviço essencial à sociedade e é exclusiva do Estado. O STF já tem entendimento neste sentido:

STF: “As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está

abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a” – RE 407099 RS , rel. Min. Carlos Velloso, 22-6-2004, 2ª T.

Quanto à imunidade da alínea “c” sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Iniciando pela imunidade dos partidos políticos. Estas tem a finalidade de garantir a pluralidade política, uma vez que exercem em suas funções democráticas de representar o povo em suas necessidades. Para Mazza, essas imunidades também estendem as suas fundações:

Assim, a finalidade na norma imunizante é viabilizar, com a desoneração da atividade partidária, o pleno desenvolvimento do sistema democrático. Como forma de incentivo à atuação dos partidos, o Texto Maior estendeu o benefício também para fundações instituídas pelos partidos. (MAZZA, 2015, p. 377)

Outrossim, a imunidade das entidades sindicais é somente atribuída aos sindicatos dos trabalhadores, uma vez que é o elo mais frágil da relação trabalhista, e representa a classe tida como hipossuficiente, necessitando assim de certas facilidades para lutarem pelos direitos dos trabalhadores.

Sobre o assunto entende Ricardo Alexandre:

Ao imunizar as entidades sindicais dos trabalhadores, o legislador constituinte quis proteger a liberdade de associação sindical estatuída no art. 8º da Carta Magna. Percebe-se, contudo, que a proteção somente beneficia dos sindicatos dos 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. (ALEXANDRE, 2014, p. 168)

Ademais, se estende a imunidade às entidades assistenciais tendo em vista o fato de o Estado não conseguir por si só prestar os serviços eleitos pela Constituição como básicos à todos os cidadãos, e que são de extrema necessidade para população, portanto as entidades cumprem esse papel como se substituto fossem, razão pela qual foram inseridas no rol de beneficiárias da imunidade.

No entanto, para que as entidades em questão gozem desta imunidade precisam atender aos requisitos dispostos no Art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN, quais sejam: a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Extrai-se ainda deste dispositivo que as entidades deverão comprovar tais requisitos, e também sua finalidade assistencial e filantrópica prevista no Art. 203 da Constituição Federal.

Ademais, o STF editou uma súmula em que estende a imunidade ao IPTU das entidades da alínea c, VI do Art.150 da CF, que tenham seus imóveis alugados e sua renda seja aplicada nas atividades essenciais da instituição. É o que se extrai da Súmula 724 da Suprema Corte:

Súmula nº 724 do 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.”

A imunidade descrita na alínea “d” sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, também chamada de cultural, esta associada aos direitos fundamentais expostos no Art. 5º, incisos IV e IX da Constituição Federal/88 à liberdade de expressão e pensamento, além de disseminar as atividades culturais do país.

Vale ressaltar que o Supremo Tribunal Federal não faz distinção quanto ao conteúdo das publicações, podendo as informações veiculadas a esta possuir grande relevância de valor didático e artístico ou não. Assim, entende Ricardo Alexandre:

Ao se afirmar que o principal objetivo da imunidade em discussão é baratear o acesso á cultura, abre-se espaço para discussão sobre a

possibilidade de diferenciar os livros, jornais e periódicos quanto ao conteúdo, de forma a reconhecer a imunidade apenas às publicações cujas informações veiculadas possuíam relevante valor didático ou artístico.

A possibilidade não existe. Não é lícito ao intérprete restringir direitos ou garantias conferidas de forma irrestrita pelo legislador constituinte. Racionando assim o STF afastou qualquer possibilidade de aferimento do valor cultural das publicações com o objetivo de conferir-lhes ou não a imunidade, visto que é assegurada irrestritamente pela Constituição Federal.(ALEXANDRE, 2014, p.175)

Neste sentido, o STF prolatou a seguinte decisão:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. 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. 2. **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.** 3. **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.** 4. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 06-08-2004). (grifos nossos)

Portanto seja qual for o conteúdo informativo que esteja inserido em livros, periódicos, dentre outros, será concedido o benefício da imunidade para garantia do direito da liberdade de expressão, assegurado na Norma Constitucional.

De outro lado, sabe-se que são diversos os materiais que são utilizados para inserir um jornal ou um periódico em circulação, ou até mesmo um filme, mas ressalva-se que só são alcançados pela imunidade cultural os papéis destinados à impressão, bem como os filmes necessários à publicação de jornais e periódicos.

A imunidade da alínea "d" também alcança os livros em papel ou CD-ROM, fitas de vídeos, fitas cassete em consonância aos direitos resguardados na Carta Magna, que visam dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de

comunicação, de acesso à informação. É o que entende a Suprema Corte em seu julgado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. CD – ROM. LIVROS IMPRESSOS EM PAPEL, OU EM CD – ROM, SÃO ALCANÇADOS PELA IMUNIDADE DA ALÍNEA “D” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A PORTARIA MF 181/89 – NA QUAL SE PRETENDE AMPARADO O ATO IMPUGNADO – NÃO DETERMINA A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI SOBRE DISQUETES, CD – ROM, NOS QUAIS TENHA SIDO IMPRESSO LIVROS, JORNAIS OU PERIÓDICOS. REMESSA NECESSÁRIA IMPROVIDA.(REO 9802028738, Rel. Desembargador Federal ROGERIO VIEIRA DE CARVALHO, TRF2 – QUARTA TURMA, DJ de 18/03/1999)[3]CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos.(AC 199804010908885, JOÃO PEDRO GEBRAN NETO, TRF4 – SEGUNDA TURMA, 25/10/2000) [grifos nossos]

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – IPI E II – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 150, VI, “D” DA CF/88 – MATERIAL DIDÁTICO DESTINADO AO ENSINO DA LÍNGUA INGLESA EM FORMATO CD-ROM, CD ÁUDIO, FITAS DE VÍDEO, FITAS CASSETE – POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO A imunidade, como regra de estrutura contida no texto da Constituição Federal, estabelece, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e determinadas. **O disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal se revela aplicável, uma vez que novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, como o CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos. são alcançados pela imunidade. A norma que prevê a imunidade visa facilitar a difusão das informações e cultura, garantindo a liberdade de comunicação e pensamento, alcançando os vídeos, fitas cassetes, CD-ROM, aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos.**, pois o legislador apresentou esta intenção na regra no dispositivo

constitucional. Apelação provida. (AMS 200161000221230, JUIZ NERY JUNIOR, TRF3 – TERCEIRA TURMA, 27/10/2009) [grifos nossos]

Por fim, a última imunidade a ser tratada neste momento é da alínea “e” sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, ou imunidade musical. Foi inserida pela Emenda Constitucional de 75/2013, em decorrência da PEC da Música com o intuito de combater a pirataria.

Vale salientar alguns pontos importantes que perfazem a descrição do artigo 150, inciso VI, alínea e da CF: a) sejam fonogramas e videofonogramas musicais; b) que sejam ou tenham sido produzidos no Brasil; c) contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros; d) alcance da imunidade também nos suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham (CD, DVD, Vinil, App Store, Google Play, etc.); e) não se alcançando a imunidade nos casos de replicação industrial de mídias ópticas de leitura e laser.

Ultrapassado o conteúdo que dispões sobre as imunidades e a Legislação Constitucional, segue esta monografia com a análise distintiva entre a imunidade e o instituto da isenção.

2.4. DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Imunidade e isenção são dois institutos que afastam das pessoas e dos objetos a incidência de tributação, ou seja, são mecanismos impeditivos do exercício do direito vinculado do Estado de cobrar tributos. Ocorre que estes institutos não se confundem entre si no tocante à sua essência.

A imunidade como já visto alhures limita a competência tributária, ressaltando que tal competência é instituída, concedida, pela própria Constituição Federal. Já a isenção adentra no campo de exercício da competência, delimitando através de previsão legal a capacidade de aplicação da competência tributária em face de determinados contribuintes.

Neste sentido, entende o ilustre Sabbag:

Como se pôde apreender, à luz das considerações iniciais expendidas, a imunidade é instituto de sede constitucional, enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação. (SABBAG, 2016, p.299)

Ainda no manto conceitual, o doutrinador Luciano Amaro, define as diferenças dois institutos como:

A diferença entre imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção, atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo da incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo. (AMARO, 2014, p. 177)

Outra diferença entre esses institutos se dá ao momento de atuação, enquanto que a imunidade limita o poder de tributar antes da ocorrência do fato gerador, a isenção só terá efeitos após a ocorrência do fato gerador, dirimindo, portanto qualquer similaridade entre os dois mecanismos de dispensa.

Ademais, MAZZA (2015, p. 352, 353),

“elencas outras diferenças entre os institutos, por exemplo: quanto a interpretação, a imunidade é interpretada de forma ampliativa, já isenção é interpretada na sua literalidade; as imunidades atingem impostos, isenções todos os tributos; imunidades são revogáveis, já as isenções são irrevogáveis; imunidade é de caráter perpetuo, as isenções tendem a temporariedade”.

A isenção tem previsão legal no Código Tributário Nacional, em seus artigos 176 e 177, nos seguintes termos:

Art. 176. A **isenção**, ainda quando prevista em contrato, é sempre **decorrente de lei** que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, **a isenção não é extensiva:**

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. (BRASIL, 1966 [grifos nossos])

Importante destacar também as “falsas” isenções que estão insculpidas no texto constitucional, já que, nos termos do quanto demonstrado acima, a isenção tem caráter legal, e está previsto em lei ordinária, contudo nos Arts. 195 § 7º, e 184 § 5º da Constituição Federal, o legislador utilizou a terminologia incorreta que ao invés de constar imunidade, consta-se isenção. Observa-se:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. (...)

§ 5º **São isentas de impostos federais, estaduais e municipais** as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

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

§ 7º **São isentas de contribuição para a seguridade social** as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (BRASIL, 1988 [grifos nossos])

Assim, pode-se concluir que apesar dos institutos tributários da imunidade e da isenção resultar em efeitos jurídicos semelhantes ao contribuinte, qual seja o de afastar a aplicabilidade da tributação, os mesmos não podem ser confundidos, posto que nem mesmo sejam similares, e possuam formas e momentos diversos de atuação.

3. A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 CONCEITOS DE TEMPLOS E CULTOS

Antes de discutir a imunidade dos templos de qualquer culto é necessário conceituar templo e culto para o Direito Brasileiro, a fim de que se compreenda a finalidade de se conceder a imunidade tributária a estas entidades, conforme descrito no Art. 150, VI, b da CF.

O termo templo vem do latim *templum* e quer dizer local sagrado, em geral, é utilizado para definir edifício, estrutura arquitetônica, ou local sagrado consagrado a culto. Para SABBAG (2016, p.348) “pode-se afirmar que existem três teorias que tentam definir o conceito de templo: Clássico-restritiva, clássico-liberal e moderna”.

Para a teoria Clássico-restritiva, que perpetua a concepção do Templo-coisa, o templo significa local físico onde se prestam os cultos, podendo ser um edifício, o quintal da casa, o carro ou caminhão. Já na teoria Clássico-liberal, que sustenta a concepção do Templo-atividade, além do local físico definido na teoria restritiva, pode ser também entendido como templo, os lugares que contribuam para realização do culto, ou em que se presta uma atividade religiosa, como, por exemplo, o salão paroquial, os conventos, dentre outros.

Já a teoria Moderna, atualmente mais aceita na vivência jurídica, e que tende a dirimir os conflitos de tributação dos templos de qualquer culto, conceitua templo como Entidade. Segundo Sabbag, explica essa teoria da seguinte forma:

(III) Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade): conceitua templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, manetedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que a pessoa jurídica, indicando o próprio “estado ser”, a “existência”, vista em si mesma. (SABBAG, 2016, p.349)

Além destas teorias descritas acima outros doutrinadores pontuam suas considerações sobre o conceito de templo sobre a égide de duas correntes: a restritiva e a extensiva.

Na corrente restritiva, templo é apenas o local que se preste culto religioso. É o que entende o jurista e doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Templo, do latim *templum*, é o lugar ao culto. [...] Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. (COÊLHO, 2008, p.303)

Entretanto, a corrente extensiva não só considera o edifício físico onde funciona o templo, mas tudo aquilo que possibilita a realização da manifestação religiosa, bem como os bens e locais que praticam uma atividade religiosa. Um doutrinador adepto a essa corrente é Aliomar Baleeiro, que assevera:

O 'templo de qualquer culto' não é apenas a materialidade do edifício [...]. O templo não deve ser apenas igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregadas em fins econômicos (BALEIRO, 2005, p.311)

Neste mesmo sentido, Roque Antonio Carraza destaca:

São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública de ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se 'anexos dos templos' todos os locais que tornam possíveis, isto é viabilizam o culto. (CARRAZA, 2008, p.280)

Do outro lado, a expressão culto vem do termo latim *cultu* que pode ser definido como sendo as manifestações religiosas realizadas por grupos de pessoas dirigidas a uma divindade. SABBAG, neste contexto conceitua culto da seguinte forma:

Em breve incursão conceitual, seria possível afirmar que culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores

consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, pragmática e teleologicamente, no texto constitucional. (SABBAG, 2016, p.347)

O doutrinador, Dirley da Cunha Júnior, conceitua culto nos seguintes termos:

Culto é o ato de veneração ou de homenagem que se presta a uma divindade em qualquer religião; corresponde aos rituais. Às cerimônias e às manifestações na diretriz indicada pela religião escolhida, compreendendo a liberdade de orar e pregar. (CUNHA JÚNIOR, 2012, p.715)

Ressalta, porém, que os cultos religiosos devem ser realizados em consonância à Constituição Federal, uma vez que esta foi promulgada sob a proteção de Deus, conforme seu preâmbulo, bem como em respeito aos direitos fundamentais que regem o país, dispostos nos Arts. 1º, III, 3º, I e IV; 4º II e VIII da CF, assegurando para tanto a dignidade da pessoa humana, os direitos humanos, quaisquer prática de racismo ou preconceito.

Assim, todas as manifestações religiosas devem está calçadas nos direitos fundamentais acima citados para que recebam a proteção tributária e fiquem imunes aos tributos, ressaltando que a imunidade não alcança quaisquer seitas que promovam manifestações demoníacas e satânicas.

3.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO E NA DOUTRINA

A imunidade dos templos de qualquer culto esteve presente no nosso ordenamento jurídico desde a Constituição de 1981. Esta ainda era restrita aos cultos religiosos relacionados à Igreja Católica, predominante no Brasil à época.

Conforme as lutas pelos direitos e liberdades individuais foram tomando o cenário político e legislativo, expandiu-se também a liberdade religiosa, que abriu portas para cultos de vertentes diversas e até contrárias à Igreja Católica. Atualmente, a imunidade alcança não só o culto religioso, mas também os templos e os cultos de diversas denominações religiosas.

A imunidade dos templos de qualquer culto, também conhecida como imunidade religiosa, está prevista na Constituição Federal em seu artigo 150, VI, “b” nos seguintes termos:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) templos de qualquer culto;

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (BRASIL, 1988)

Tem-se, portanto que a imunidade em questão ganhou aparato jurídico em nossa Carta Magna como um direito fundamental atrelado a todos os cidadãos brasileiros, como garantia e proteção constitucional, tanto para liberdade de crença como para promoção da igualdade entre religiões. Alexandre Mazza leciona sobre o tema:

Importante destacar que a imunidade religiosa é um desdobramento de outras normas constitucionais que estabelecem garantias fundamentais mais amplas, como a liberdade de crença, o livre exercício de cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias (art. 5º, VI, da CF). (MAZZA, 2015, p. 371)

Compartilha do mesmo pensamento o Doutrinador Ricardo Torres:

O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a *liberdade religiosa*, um dos pilares do Liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser – ou não praticar nenhuma – sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais (TORRES, 1995, p. 211)

Diante disto, por ser um país laico e teísta, as pessoas são livres para seguir uma religião, mudar ou até mesmo não seguir religião alguma, sem que haja interferência estatal, que no caso atua apenas como o garantidor desse direito, dos direitos fundamentais.

Destarte, ressalta que a imunidade religiosa só se aplica aos impostos, podendo esta sofrer cobranças das demais espécies tributárias, as taxas, à contribuição de melhoria, as contribuições sociais, e o empréstimo compulsório. Segundo Mazza (2015, p.371) “é certo que não recolhem IPTU e ITR sobre o templo de sua propriedade, também não pagam IPVA sobre seus carros, IR sobre suas rendas e ofertas recebidas, ICMS sobre itens vendidos aos fieis”.

Vale salientar, que as imunidades se estendem as áreas adjacentes ao templo, podendo também imunizar áreas que cumpram suas finalidades essenciais religiosas, como: as moradias de padres, sacerdotes, creches, estacionamentos, salões sociais, cemitérios, quadras esportivas, tudo isto para que seja atendida a liberdade do culto.

Neste sentido, assevera Mazza:

(...) não há sentido em interpretar o art. 150, VI, b, da Constituição Federal, como uma imunidade que beneficia somente a parte exata da propriedade onde está localizado o templo. Para atender o objetivo de proteção à liberdade de culto, a norma imunizante precisa ser entendida no sentido de alcançar também as áreas no entorno do templo, que são igualmente indispensáveis para a realização dos serviços religiosos. (MAZZA, 2015, p.374)

O ilustre Leandro Paulsen traz seu entendimento:

A alínea b não exige regulamentação. Mas o § 4º do art. 150 impõe vinculação à finalidade essencial que, no caso, é a manifestação da religiosidade. O STF entende que os imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores estão abrangidos pela imunidade. Também os cemitérios pertencentes às entidades religiosas estão abrangidos pela imunidade. As quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade.

Recentemente, o Tribunal de Justiça do estado do Rio Grande do Sul negou por unanimidade uma apelação que requereu a tributação da casa paroquial, tendo em vista ter sido reconhecida como atividade religiosa. Segue o julgado:

Ementa: 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) [grifos nossos]

O STF tem o mesmo posicionamento:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS. IMÓVEIS. TEMPLO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. 1. **O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c, § 4º da Constituição Federal.** 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 895972 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-034 DIVULG 23-02-2016 PUBLIC 24-02-2016) [grifo nossos]

Outrossim, deve-se atentar ao § 4º, do Art. 150 da CF, que expressamente abrange a imunidade dos templos ao campo de seu patrimônio, da renda e de serviços, cuja relação esteja impreterivelmente ligada às suas finalidades essenciais.

O doutrinador Sabbag, exemplifica estes institutos para melhor entendimento:

(...) fácil é perceber que não deve haver a incidência dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesiástico, ou sobre o chamado *templo-móvel*; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou espórtulas dos fiéis, ou sobre as rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismo e conversões); etc. (SABBAG, 2016, p.351)

Percebe-se que a imunidade religiosa beneficia a continuidade e a preservação da entidade religiosa, contemplando diversos impostos, que se fossem tributados afetariam a permanência dessas entidades, e conseqüentemente importariam na implicação do direito fundamental da liberdade religiosa.

De outro lado, destaca-se a grande discussão do que seriam as atividades essenciais de cunho religioso. Atualmente a Lei 10.406/02 (Código Civil) reconhece que as entidades religiosas são pessoas jurídicas de direito privado, o que resta evidenciado no Art. 44 da referida lei:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas;

V - os partidos políticos

§ 1º **São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento** (BRASIL, 2002) [grifos nosso]

Vale salientar que tal condição foi determinada desde o século XIX pelo Decreto 119/A de 07/01/1890, em seu Art. 5º que se encontra em vigor até os dias de hoje, senão vejamos:

Art. 5º A todas as igrejas e confissões religiosas se reconhece a personalidade jurídica, para adquirirem bens e os administrarem, sob os limites postos pelas leis concernentes á propriedade de mão-morta, mantendo-se a cada uma o domínio de seus haveres actuaes, bem como dos seus edificios de culto. (BRASIL, 1890)

Neste íterim, o ordenamento jurídico prevê que a existência das entidades religiosas se dá com a inscrição do ato constitutivo e que estas devem obrigatoriamente especificar suas finalidades em seus estatutos, sendo livre a sua criação, organização e administração de seus bens.

Ressalta que por força do § 4º do Art. 150, as entidades religiosas deveram atentar-se ao que está disposto no artigo 14 § 2º do CTN, quanto à aplicação de seus recursos exclusivamente em suas finalidades essenciais para a manutenção da imunidade, *in verbis*:

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.
(BRASIL, 1966) [grifos nossos]

Assim, é importante que as entidades religiosas registrem em seus atos constitutivos suas finalidades essenciais para que sejam abrigadas pelo instituto da imunidade tributária. Neste sentido Leal Ferreira Neto afirma:

[...] a previsão das finalidades essenciais da Igreja, em seus atos constitutivos, delimita o alcance que a profissão de fé propalada busca atingir, e a imunidade tributária garante que esse objetivo seja atingido sem a intervenção do Estado e sem a concorrência de outras denominações religiosas mais abastadas, que nitidamente poderiam arcar com os ônus tributários sem prejuízo das obras necessárias à realização do mister religioso (FERREIRA NETO, 2010, p. 9)

Além disso, as atividades essenciais devem estar atreladas ao favorecimento indispensável da prática religiosa, não alcançando atividades de cunho econômico ou irrelevantes para sua proteção. Leciona Ricardo Rodrigues sobre o tema:

[...] a essencialidade diz com aquilo que é indispensável, inafastável, necessário, fundamental, imprescindível, que está na essência, aquilo sem o que não seria possível atingir o fim. O fim é a preservação do culto e da livre prática da atividade religiosa. Por isso a imunidade é restrita ao que for essencial, indispensável, imprescindível para tal fim. (RODRIGUES, 2010, p. 83)

Ademais, chegaram a Suprema Corte alguns casos críticos que questionaram a incidência da tributação das entidades religiosas. Um desses casos foi a locação dos bens imóveis dessas entidades a terceiros. O STF analisando a situação decidiu à luz do Art. 150, § 4º por não incidir tributação, neste caso o IPTU, uma vez que os

imóveis ainda pertencem à entidade religiosa e cumprem a sua finalidade específica. Observam-se as jurisprudências:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua competência que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, deve abranger não somente os prédios destinados a culto, mas, também, o patrimônio, a renda, e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (RE 325.822/SP, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 18-12-2002. [grifo nosso]

EMENTA: STF: “Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.” RE 325.822, rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, j. 18-12-2002, Plenário, DJ 14-5-2004. [grifo nosso]

Já os doutrinadores entendem que a renda dos aluguéis não só poderiam ser utilizadas para o fim assistencial das entidades, mas também poderiam efetuar o pagamento das obrigações tributárias. Para Leandro Paulsen, a falta de tributação neste caso violaria o princípio da livre concorrência, observa-se:

Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O § 4.º exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais; do contrário, não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da CF/88 eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidades a atividades que jamais se pretendeu imunizar. (PAULSEN, 2006, p. 303)

Ainda contempla Leandro Paulsen:

Caso os templos desenvolvam atividades de natureza predominantemente econômica, submetem-se, no ponto, à tributação, porquanto a igualdade de tratamento tributário entre os agentes econômicos constitui imperativo da livre concorrência, princípio da ordem econômica estampado no art. 170 da Constituição. (PAULSEN, 2012, p.71)

Quanto à aquisição de terrenos pelas entidades religiosas, o STF vem entendendo que não incide o ITBI, uma vez que o imposto ocorre no momento da aquisição do bem, pressupondo a sua utilização nas finalidades essenciais da instituição.

Nesse contexto extrai-se o julgado do STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ITBI. IMUNIDADE. IGREJA. AQUISIÇÃO DE BENS IMÓVEIS NÃO EDIFICADOS. PRESUNÇÃO DE DESTINAÇÃO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DA INSTITUIÇÃO. NÃO UTILIZAÇÃO TEMPORÁRIA DOS BENS. SITUAÇÃO DE NEUTRALIDADE QUE NÃO ATENTA CONTRA A FINALIDADE DA REGRA IMUNIZANTE. CABE AO FISCO PROVAR EVENTUAL DESVIO DE FINALIDADE. RECURSO PROVIDO.” (RE 882781, Relator (a): Min. LUIZ FUX, julgado em 28/10/2015, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 03/11/2015 PUBLIC 04/11/2015). Não opera mais dúvidas quanto à presunção de finalidade essencial do patrimônio dos templos de qualquer culto. Sobre questão análoga o STF se manifestou ainda no sentido de que a locação de imóveis a terceiros pelas entidades imunes não tem o condão de excluir a imunização sobre o bem, uma vez que está pacificado que a imunidade incide sobre o patrimônio, a renda e serviços dos templos de qualquer culto. Nesse sentido é a ementa abaixo: “Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, `b´ e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, `b´, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços `relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas´. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas `b´ e `c´ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.” (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, Redator do acórdão o Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 18.12.2002). [grifos nossos]

Outro ponto em questão é no tocante aos imóveis que estão vagos e desocupados, mas continuam pertencendo à entidade religiosa. O STF proferiu o

entendimento de que não há de se afastar a imunidade, uma vez que ainda insurge a essa entidade a finalidade religiosa. Destaca a jurisprudência:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. IPTU. Imunidade. Entidade religiosa. Imóveis temporariamente desocupados. Irrelevância. Utilização nas finalidades essenciais da entidade. Ônus da prova. 1. A condição de um imóvel estar temporariamente vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. Precedentes. 2. A presunção de que o imóvel ou as rendas da entidade religiosa estão afetados a suas finalidades institucionais milita em favor da entidade. Cabe ao fisco o ônus de elidir a presunção, mediante prova em contrário. 3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício de gratuidade da justiça.(ARE 1037290 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-198 DIVULG 01-09-2017 PUBLIC 04-09-2017)

Ainda referente aos casos críticos, é sabido que algumas entidades religiosas produzem e vendem produtos com a finalidade de ajudar com os custos da entidade ou dos serviços sociais que estas prestam. Mas sobre a venda dessas mercadorias incide o ICMS? Observa-se a decisão da Suprema Corte:

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

O ilustre Sabbag responde ao questionamento segundo o entendimento do STF, afirmando que não incide o ICMS nas vendas de produtos fabricados pelas entidades religiosas desde que o valor seja destinado à finalidade religiosa, mas quanto a compra de mercadorias incidirá o tributo, uma vez que se paga o preço do bem (SABBAG, 2016).

Acerca da imunidade religiosa sobre os cemitérios, só não há a incidência de tributo quando estes fazem parte da entidade religiosa, e utilizam dessas atividades em benefício dos serviços religiosos e funerários. Neste sentido entende o STF:

STF: “Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas” – RE 578562/BA, rel. Eros Grau, j. 21-5-2008, Tribunal Pleno.

Há que se falar também na imunidade referente aos serviços de comunicação de rádio e televisão. Neste caso, também tem que ser verificado a sua finalidade essencial, não podendo tal atividade contrariar os seus fins essenciais e tampouco concorrer no mercado comercial livremente, praticando a concorrência desleal, em decorrência da livre iniciativa, violando o Art. 170, inciso IV da Constituição Federal.

Neste sentido, a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região negou por unanimidade a imunidade tributária quanto à exploração de rádio e televisão ainda que tenha cunho religioso e divulgação doutrinária religiosa:

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

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

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

3. Denota-se que, essencialmente, as atividades desempenhadas pela impetrante baseiam-se na produção e execução de programas educativos e culturais, através de emissoras de rádio e de televisão e de outros meios de comunicação, além de apresentarem nítida

conotação religiosa, com a divulgação da doutrina católica e proposta evangelizadora.

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

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

6. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. (São Paulo, 07 de outubro de 2010. Consuelo Yoshida Desembargadora Federal D. E. Publicado em 19/10/2010) [grifos nossos]

Denota-se que o Tribunal Regional, não reconheceu que a entidade religiosa prestasse serviço de caráter público, não estendendo a imunidade das entidades de educação ou assistência social, uma vez que não foi comprovada pela instituição religiosa qualquer assistência social e serviço de interesse público.

Salienta que a maioria das entidades se utilizam dos meios de comunicação visando lucros, e se as entidades religiosas utilizam esses meios sem se atentar as suas finalidades essenciais, quais sejam de cultuar à sua divindade, afastam para tanto o pressuposto necessário a aplicação da imunidade tributária.

Quanto às imunidades das lojas maçônicas o tema ainda é controverso, alguns doutrinadores entendem serem possível, outros entendem que a Maçonaria não é religião e sim uma ideologia de vida. O STF em seu julgado entende que a Maçonaria não deve ser contemplada com a imunidade religiosa, pois não a reconhece como religião. Observa-se a jurisprudência:

EMENTA: STF: “O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. **A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião** ... As liberdades, como é sabido, devem ser interpretadas de forma extensiva, para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, como é o caso sob exame, porém, às imunidades deve ser dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo. Nessa linha, penso que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos ‘templos de qualquer culto’, este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos” – RE 562351/RS, Voto do rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 4-9-2012, 1ª T. [grifos nossos]

Seguindo a linha do Julgado acima, na ação de execução fiscal ajuizada no Rio Grande do Sul, o Tribunal entendeu por não afastar a incidência do IPTU, tendo em vista a loja maçônica ser um associação fechada que não professa nenhuma religião. Assim, verifica-se o julgado:

“APELAÇÃO CÍVEL EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS.IPTU. MAÇONARIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO NÃO CARACTERIZADAS. Descabe o reconhecimento da imunidade tributária à Maçonaria, na medida em que esse tipo de associação não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 150, VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, da Constituição Federal. Descabe enquadrá-la como instituição de educação ou assistência social, na medida em que estas desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, deveria ser cumprida pelo Estado, o que não é o caso da Maçonaria. **Da mesma forma, não se pode admitir seja a Maçonaria um culto na acepção técnica do termo. Trata-se de uma associação fechada, não aberta ao público em geral e que não tem e nem professa qualquer religião, não se podendo afirmar que seus prédios sejam templos para o exercício de qualquer culto. Trata-se de uma confraria que, antes de mais nada, professa uma filosofia de vida, na busca do que ela mesmo denomina de aperfeiçoamento moral, intelectual e social do Homem e da Humanidade.** Daí porque, não incidentes, à espécie, as hipóteses previstas no art. 150, VI, ‘b’ e ‘c’, da CF. Incabível, ainda, o pedido de isenção, não tendo a embargante atendido aos requisitos contidos na Lei que concedeu a benesse. APELAÇÃO NÃO PROVIDA”. [grifos nossos]

Doravante os Julgados acima, o doutrinador Sabbag compreende a maçonaria como uma religião, uma vez que no ordenamento jurídico não há um conceito do que pode ou não ser religião, sustentando tese favorável a aplicação da imunidade para as lojas maçônicas. Neste ínterim assevera:

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser “substancial” – em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nessa medida, o interprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários. (SABBAG, 2016, p.362)

Nesta esteira, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, decidiu afastar a incidência do IPTU, concedendo às lojas maçônicas a imunidade religiosa, a equiparando com “templos”, em decorrência do princípio da isonomia. Destaca a jurisprudência:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO PELO PODER PÚBLICO. MAÇONARIA. ENTIDADE RELIGIOSA. A imunidade tributária para as entidades religiosas, dentre estas as lojas maçônicas, decorre da letra constitucional e dispensa qualquer procedimento administrativo para que exista e produza todos os seus efeitos. Apelo provido. Unânime. (APC 5.176.5999, Relator VALTER XAVIER, 1º Turma Cível, julgado em 28/06/1999. DJ 09/09/1999 p.44)

Desta feita, destaca-se a divergência doutrinária e jurisprudencial quanto ao tema em questão, por um lado enquanto o STF reforça o entendimento que a Maçonaria não deve receber o benefício da imunidade religiosa, pois não pode ser confundida com religião, mas sim uma filosofia de vida, os doutrinadores por outro lado, defendem que a Maçonaria pode ser sim imunizada, uma vez que não haja definição em sentido estrito para o que seja religião.

3.3 O BRASIL E A LAICIDADE

Um tema que nunca deixou de ser polêmico no mundo é a religião, já que desde os primórdios travaram-se batalhas e guerras que desencadeiam em mortes, e tais fatos infelizmente perduram até os dias atuais. Diversos povos de várias nações ainda lutam para garantir sua liberdade religiosa e por consequência praticar sua fé de forma livre em qualquer que seja o local.

Superando esta introdução passa-se a destrinchar o conceito de laicidade. O termo laico significa dizer aquele que não pertence ao clero nem a uma ordem religiosa específica; leigo. Assim, desse conceito extrai-se que Estado Laico ou secular trata-se de país ou nação que tem uma posição neutra quanto a escolha religiosa, ou ainda em decorrência da laicidade, um princípio político, rejeita a interferência da Igreja na esfera pública do Estado.

Celso Lafer, leciona que:

Uma primeira dimensão da laicidade é de ordem filosófico-metodológica, com suas implicações para a convivência coletiva. Nesta dimensão, o espírito laico, que caracteriza a modernidade, é um modo de pensar que confia o destino da esfera secular dos homens à razão crítica e ao debate, e não aos impulsos da fé e às asserções de verdades reveladas. Isto não significa desconsiderar o valor e a relevância de uma fé autêntica, mas atribui à livre consciência do indivíduo a adesão, ou não, a uma religião. O modo de pensar laico está na raiz do princípio da tolerância, base da liberdade de crença e da liberdade de opinião e de pensamento. (LAFER, 2009, p.226)

O Laicismo surgiu na segunda metade do século XIX, em 1871, na França, em um contexto de liberdade de opinião. A laicidade ganha mais força com a Declaração Universal da Laicidade no Século XXI, apresentada em 09 de dezembro de 2015 por Jean Baubérot (França), Micheline Milot (Canadá) e Roberto Blancarte (México) no Senado Francês, por ocasião das comemorações do centenário da separação Estado-Igrejas na França.

A Declaração visa incentivar os Estados a buscar o equilíbrio e respeitar as diversidades de convicções religiosas que cresceram nessa época. Além disso, traz em seu texto considerações importantes a cerca da laicidade em seus artigos 4º e 5º:

Artigo 4º: Definimos a laicidade como a harmonização, em diversas conjunturas sócio-históricas e geopolíticas, dos três princípios já indicados: respeito à liberdade de consciência e a sua prática individual e coletiva; autonomia da política e da sociedade civil com relação às normas religiosas e filosóficas particulares; nenhuma discriminação direta ou indireta contra os seres humanos.

Artigo 5º: Um processo laicizador emerge quando o Estado não está mais legitimado por uma religião ou por uma corrente de pensamento específica, e quando o conjunto de cidadãos puder deliberar pacificamente, com igualdade de direitos e dignidade, para exercer sua soberania no exercício do poder político. Respeitando os princípios indicados, este processo se dá através de uma relação íntima com a formação de todo o Estado moderno, que pretende garantir os direitos fundamentais de cada cidadão. Então, os elementos da laicidade aparecem necessariamente em toda a sociedade que deseja harmonizar relações sociais marcadas por interesses e concepções morais ou religiosas plurais.

Percebe-se com a leitura dos artigos que o laicismo está presente quando o Estado não está mais enraizado em uma religião específica, mas respeita as diversidades religiosas de seu povo, em detrimento das garantias dos direitos fundamentais, da dignidade e igualdade de direitos.

Importante frisar que o Estado Laico diverge do Estado confessional e do Estado teocrático. O Estado confessional reconhece uma determinada religião como sendo a oficial para o país, enquanto no Estado teocrático a religião é que define o rumo do país, como é o caso do Vaticano (Igreja Católica), Irã (República Islâmica) e Israel (Estado Judeu).

No Brasil, a laicidade se fez presente em 15 de novembro de 1889 após Ruy Barbosa redigir o Decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890, sendo inaugurada na Constituição de 1981, separando a Igreja do Estado, uma vez que na época do império o Brasil era considerado um país Catolicista, tendo sido a Constituição do Império outorgada sob a Santíssima Trindade, razão pela qual às outras religiões só era permitido prestar cultos no âmbito doméstico.

Nesta senda, extrai-se do Decreto 119-A de 1980 nos seus artigos 1º e 2º, os seguintes termos:

Art. 1º E' proibido á autoridade federal, assim como á dos Estados federados, expedir leis, regulamentos, ou actos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou vedando-a, e crear diferenças entre os habitantes do paiz, ou nos serviços sustentados á custa do orçamento, por motivo de crenças, ou opiniões philosophicas ou religiosas.

Art. 2º a todas as confissões religiosas pertence por igual a faculdade de exercerem o seu culto, regerem-se segundo a sua fé e não serem contrariadas nos actos particulares ou publicos, que interessem o exercicio deste decreto. (BRASIL,1980)

Assim, a partir deste decreto restou estabelecido no Brasil a pluralidade de religiões, vedando ao Estado criar diferenças entre as pessoas devido as suas crenças, podendo estas exercer sua fé em qualquer lugar.

A Constituição de 1988 refletiu as Constituições anteriores, e autodenominou-se oficialmente o país como sendo um Estado laico, regido sob a proteção de Deus, afastando qualquer incidência de manifestações demoníacas ou satânicas, de acordo com o descrito em seu preâmbulo, destaca-se:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, **sob a proteção de Deus**, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (BRASIL, 1988 [grifos nossos])

Há também que observar outros dispositivos constitucionais que prevêm a liberdade de crença religiosa aos cidadãos, além de proteção e respeito às manifestações religiosas.

No artigo 5º, VI da Constituição Brasileira (1988) está escrito:

“VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;” (BRASIL, 1988)

Aduz ainda a Constituição Federal no art. 5º, VIII:

Art. 5º. (...) VIII. Ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei. (BRASIL,1988)

Deste modo, é inconteste no Brasil a discussão acerca da liberdade religiosa, podendo todas as pessoas praticar livremente cultos a sua determinada divindade.

Nesta esteira, é importante entender a diferença entre liberdade de consciência e de crença, pois uma não se confunde com a outra.

Quanto à liberdade de crença José Afonso da Silva assevera que:

Na liberdade de crença entra a liberdade de escolha da religião, a liberdade de aderir a qualquer seita religiosa, a liberdade (ou o direito) de mudar de religião, mas também compreende a liberdade de não aderir a religião alguma, assim como a liberdade de descrença, a liberdade de ser ateu e de exprimir o livre agnosticismo. Mas não compreende a liberdade de embaraçar o livre exercício de qualquer religião, de qualquer crença, pois também a liberdade de alguém vai até onde não prejudique a liberdade dos outros. (SILVA, 2002, p.248)

Enquanto a liberdade de crença está calcada na liberdade de escolha e de mudança de uma religião, a liberdade de consciência está atrelada a liberdade que as pessoas têm de defender algum ponto de vista, alguma ideia. No caso em questão a liberdade de consciência libera o indivíduo de seguir qualquer religião, é o caso dos ateus e agnósticos. Neste sentido entende Dirley da Cunha Junior:

[...] a liberdade de consciência pode orientar-se no sentido de não admitir crença alguma. Os ateus e agnósticos, por exemplo, têm liberdade de consciência, mas não têm crença alguma. Segundo porque a liberdade de consciência pode resultar na adesão de determinados valores morais e espirituais que não se confundem com nenhuma religião, como ocorre com os movimentos pacifistas que, apesar de defenderem a paz, não implicam qualquer fé religiosa. A liberdade de crença envolve direito de escolha da religião e de mudar de religião. (CUNHA JÚNIOR, 2012, p. 714)

Destaque também para o Art. 19, I, da Constituição Federal, onde consta expressamente citada a separação entre o Estado Brasileiro e a Igreja, proibindo à União, aos Estados e Municípios 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.

Neste contexto José Afonso da Silva assevera que:

"Estabelecer cultos está em sentido amplo: criar religiões ou seitas, ou fazer igrejas ou quaisquer postos de prática religiosa, ou propaganda. Subvencionar cultos religiosos está no sentido de concorrer, com dinheiro ou outros bens da entidade estatal, para que se exerça a atividade religiosa. Embaraçar o exercício dos cultos religiosos significa vedar, ou dificultar, limitar ou restringir a prática, psíquica ou material, de atos religiosos ou manifestações de pensamento religioso". (SILVA, 2006, p. 251-252)

Portanto, veda-se aos entes administrativos manter qualquer vínculo de subordinação, colaboração monetária ou política com entidades religiosas, tendo em vista o caráter laicista presente no texto Constitucional, o que não impede as entidades religiosas de concorrerem com o Estado no que tange ao interesse comum à sociedade, como instituir programas e instituições que cooperem para educação, saúde, moradia, dentre outros, destinados para a nação.

4. A IMUNIDADE RELIGIOSA E A SUGESTÃO N° 02 DE 2015

4.1 O QUE É A SUGESTÃO N° 02 DE 2015?

A Constituição Federal em seu Art. 61, § 2º, assegura a todo cidadão a participação política, por meio da iniciativa popular, podendo apresentar à Câmara dos Deputados, projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

De acordo com a Câmara Legislativa a sugestão legislativa (SUG) consiste numa opção alternativa de participação popular que a sociedade dispõe para propor projetos de lei, em que qualquer entidade civil organizada (ONGs, sindicatos, associações, órgãos de classe etc.) pode apresentar sugestões legislativas por intermédio da Comissão de Legislação Participativa (CLP).

A proposta legislativa pode ser encaminhada à Comissão por meio de correspondência postal, papel impresso, datilografado ou manuscrito, CD com arquivo de texto assinada digitalmente, correspondência eletrônica também assinada digitalmente e fac-símile, e depois de apresentar todos os requisitos

exigidos por lei, a proposta poderá ser protocolizada junto à Secretaria-Geral da Mesa Legislativa.

Ultrapassado breve análise do que seria a sugestão legislativa, passa-se a entender o que é a sugestão de nº 02 de 2015. Protocolizada em 02 de julho de 2015 e recebida pela Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa, a sugestão é fruto de uma Ideia Legislativa de nº 38.723, proposta pela Engenheira Civil, Gisele Suhett Helmer, nascida no Espírito Santo.

A ideia legislativa recebeu 20.134 manifestações e conseqüentemente transformou-se em sugestão legislativa e seu tema central é o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas, com base nos escândalos financeiros que líderes religiosos vem protagonizando nos últimos tempos.

Nesta esteira, a proponente Gisele Helmer, expõe em sua proposta que “num Estado Laico não faz sentido dar imunidade tributária a uma parcela das instituições do Brasil apenas porque elas são de cunho religioso.” (SENADO FEDERAL, 2015). Em continuidade, a proponente ainda defende que:

No ponto de vista do Estado a igreja deve ser vista como uma empresa como outra qualquer que luta com os concorrentes (outras igrejas, principalmente de outras denominações) para obter o maior numero de clientes (fiés) e com isso ter a maior receita (oriunda de cobranças que variam de religião a outra). Esse ponto é primordial para se estabelecer que a cobrança de impostos deve existir. As igrejas não podem ser consideradas associações não lucrativas pois o seu intuito de sempre querer mais clientes mostra que ela não quer apenas fazer uma boa ação para a sociedade ela quer, na medida do possível monopolizar a crença. Associações em sua grande maioria não competem entre si, muito pelo contrario, muitas ficam "felizes" quando outra associação do mesmo fim abre para poder dividir o trabalho (Exemplo: quando uma associação de reforço escolar nova abre, a associação mais antiga pode dividir os alunos em dois centros, minimizando o trabalho que antes era exigido todo de um grupo unico). (SENADO FEDERAL, 2015)

Desta forma, fica evidente que a proponente entende que as entidades religiosas devem ser consideradas como empresas, tendo em vista que cada vez mais angaria adeptos a instituição, o que a mesma chama de “clientes” para aumentar receitas. Também traz em seu discurso que conforme esse privilégio é

recebido pelas entidades, determinados líderes religiosos abusam desta imunidade para prover o enriquecimento ilícito dos mesmos.

Entretanto, para que se chegue ao fim da imunidade religiosa no Brasil, é necessário que antes se passe por um processo legislativo, o instituto da imunidade religiosa está positivada na Constituição Federal, por isso uma Norma Constitucional somente poderá ser alterada através de uma Emenda Constitucional, mediante um processo complexo, rígido e muitas vezes extenso.

Neste contexto, o doutrinador Dirley da Cunha Júnior leciona:

As emendas constitucionais são espécies normativas que resultam do exercício pelo Congresso Nacional, do Poder Constituinte Derivado Reformador. Tem por finalidade a modificação formal da Constituição, desde que atendidas determinadas condições-limites (são as limitações circunstanciais, materiais e formais). Por isso mesmo, veiculam normas constitucionais e gozam de supremacia ante as demais normas do sistema.

Submetem-se a rígido processo legislativo, traçado no art. 60 da Constituição, donde se percebe que, para além dos necessários dois turnos de discussão e votação em cada casa do Congresso, é exigido um quórum especialíssimo, consistente em três quintos para a sua aprovação. Aprovadas, as emendas constitucionais são promulgadas pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem. Não há sanção do Presidente da República. (CUNHA JUNIOR, 2012, p. 1054)

Atualmente a sugestão encontra-se estagnada, e aguarda parecer na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa desde o dia 05 de outubro de 2016 sob a relatoria do Senador José Medeiros (PSD-MT), após os senadores Randolfe Rodrigues (REDE-PE) e Eduardo Amorim (PSDB-SE) designados para a tarefa terem devolvido o texto para redistribuição, e o Senador Marcelo Crivella ter deixado à respectiva Comissão Legislativa.

Apesar de restar travada na Comissão, tal sugestão deve ser encarada e enfrentada pelo Congresso e pela Sociedade com seriedade, já que, possui capacidade significativa de ampliar o poder arrecadatório do Estado. Contudo, por serem instituições fortes tanto na política quanto para as pessoas, envolve muita

polêmica ao qual os legisladores buscam não enfrentar. Portanto, a expectativa que se perfaz em torno desta Sugestão.

4.2 O IMPACTO DA SUGESTÃO Nº 02 DE 2015 NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

De acordo com o Censo do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) realizado em 2010, a população brasileira era constituída de 64,6% de católicos; 22,2% de evangélicos, que cresceram representativamente, passando de 26,2 milhões para 42,3 milhões de pessoas; 2% de espíritas, chegando a 3,8 milhões; e 0,3% de adeptos da umbanda e do candomblé; ainda, outros 8% se declaram sem religião, ultrapassando a faixa de 15 milhões de pessoas.

Segundo uma pesquisa realizada no ano de 2013 pela Folha de São Paulo obtida junto à Receita Federal, fora apurado que as Igrejas arrecadam em torno de 20 bilhões de reais por ano, incluindo as Igrejas de todos os segmentos e denominações, apresentando um crescimento de 11,9% entre 2006 e 2011.

Ainda nesta esteira, a maioria das receitas recebidas pelas entidades religiosas se dá por conta das contribuições realizadas pelos fiéis entre dízimos e ofertas aleatórias, além dos serviços prestados por estas entidades e rendimentos por aplicações e ações, é o que aborda a Folha de São Paulo, em sua reportagem realizada em 27 de janeiro de 2013, destaca-se:

Além do dinheiro recebido diretamente dos fiéis (dos quais R\$3,47 bilhões por dízimo e R\$10,8 bilhões por doações aleatórias), também entre fonte de receitas, por exemplo, a venda de bens e serviços (R\$ 3 bilhões) e os rendimentos com ações e aplicações (R\$ 460 milhões). (FOLHA DE SÃO PAULO, 2013)

A partir de todas as informações expostas acima, dúvidas não restam que o cenário religioso no país é muito extenso, uma vez que apenas 8% da população declara não possuir qualquer religião, conseqüentemente o valor arrecadado por essas entidades é extraordinariamente significativo.

Destaque para facilidade de se instituir uma entidade religiosa em nosso país, mais ainda de seguir uma determinada religião, uma vez que assegurado pela Carta Magna a liberdade religiosa. Importante ainda observar, de acordo com a reportagem da folha exposta em 16 de junho de 2013, que o país deixou de receber mais de 170 bilhões de reais relativos a tributos, decorrentes de imunidades concedidas pela Carta Magna.

É cediço que por força Constitucional as entidades religiosas são imunes aos impostos e deixam de pagar aos cofres públicos 10 bilhões de reais por ano, mas ainda assim sofrem o poder da fiscalização pela administração sendo obrigadas a prestar anualmente declaração de rendimentos perante a Receita Federal.

Tal fiscalização por vezes é falha e não impede a ocorrência dos vários escândalos envolvendo pessoas e ou entidades religiosas, principalmente pelo enriquecimento ilícito de seus líderes, que muitas vezes utilizam das entidades para mascarar a prática de atividades ilícitas.

Neste contexto, entende o professor Kiyoshi Harada o seguinte:

Há que se ponderar nisso tudo que a facilidade com que se instituiu uma seita - basta um reduzido número de pessoas subscrever a ata de fundação contendo os estatutos e apresentá-la a um dos Cartórios de Registro Civil das pessoas Jurídicas - e a falta de fiscalização tributária vêm gerando abusos nos últimos anos. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a disputa entre as seitas e, não rara, vezes entre os próprios membros da mesma seita. Em alguns casos os conflitos já extrapolaram o âmbito interno e galgaram ruidosamente as ruas da cidade, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna. **Os atos de mercancia praticados pro algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, por ofensa ao princípio da isonomia fiscal.** A Constituição vigente só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos. Por isso o fisco deve agir na hipótese de destinação econômica das dependências do templo - conventos, casas de residência de padres, pastores, rabinos etc. -, bem como nos casos de prática, direta ou indireta, de atos de comércio pelas seitas. (HARADA, 1991, p.23-24)

Ainda, Sabbag faz uma análise crítica:

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”. (SABBAG, 2016, p.363)

Os incidentes financeiros decorrentes das entidades religiosas correm o mundo todo, tendo o mais recente escândalo corrido no banco Vaticano. Em 2010 a revista *Veja* abordou investigações sobre suposta lavagem de dinheiro que estariam acontecendo sob o comando do Papa Bento XVI, e foram apreendidos mais de 23 milhões de reais nesta época.

Em 2015, o Vaticano agora sob o comando do Papa Francisco é acusado de má gestão e desvio de doações, no escândalo chamado de novo “Vatileaks”. As denúncias foram feitas com base em documentos secretos vazados na Itália, que afirmam o mau gerenciamento financeiro de doações para os pobres a fim de manter o estilo de vida luxuoso de Cardeais, é o que afirma a reportagem do G1 (site de notícias) divulgada em 03 de novembro de 2015.

Ainda segundo a reportagem do G1 (*In* g1.globo.com), as denúncias seriam publicadas através de livros escritos por Emiliano Fittipaldi e Gianluigi Nuzzi, que apontam perdas por diferenças no inventário e buracos em mais de 700 mil euros além de desvios de cerca de 400 milhões do Óbolo de São Pedro (sistema de arrecadação de donativos da Igreja Católica, onde fiéis oferecem ajuda econômica ao Santo Padre, para manter a igreja e ajudar os necessitados), com doações provenientes de todo o mundo para Cúria Romana.

Em 2013 a *Forbes*, revista estadunidense de negócios e economia, listou os cinco líderes evangélicos mais ricos do Brasil, tendo Edir Macedo, representante da

Igreja Universal do Reino de Deus, em primeiro lugar, com US\$ 950 milhões; Valdemiro Santiago, fundador da Igreja Mundial do Poder de Deus, em segundo, com US\$ 220 milhões; e em terceiro lugar, Silas Malafaia, presidente da Assembleia de Deus Vitória em Cristo, com US\$ 150 milhões; em quarto lugar, Romildo Ribeiro Soares (RR Soares), fundador da Igreja Internacional da Graça de Deus, com US\$125 milhões; e em quinto lugar Estevam Hernandes Filho e sua esposa Bispa Sonia, o casal fundador da Igreja Apostólica Renascer em Cristo, com US\$ 65 milhões.

Com estes dados apresentados pela revista Forbes, não é difícil concluir que no Brasil não é diferente, os escândalos acontecem em diversos segmentos. Em 2009 a Igreja Universal do Reino de Deus foi alvo de um sistema criminoso praticado pelos seus líderes Edir Macedo, Alba Maria da Costa, Edilson da Conceição Gonzales, Honorilton Gonçalves da Costa, Jerônimo Alves Ferreira, João Batista Ramos da Silva, João Luís Dutra Leite, Maurício Albuquerque e Silva, Osvaldo Sciorilli e Veríssimo de Jesus.

A denuncia foi promovida pelo Ministério Público em 05 de agosto do mesmo ano, resultante da investigação do Grupo de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado (Gaeco), onde os líderes foram denunciados por formação de quadrilha e lavagem de dinheiro, ocultando mais de R\$ 71 milhões em movimentações de duas empresas de fachada. Sobre o tema, a reportagem do G1 (*In g1.globo.com*) dispara:

Segundo o Ministério Público, para adquirir empresas de comunicação e outros bens, o grupo usava dinheiro doado por fiéis da Igreja Universal. O dinheiro, de acordo com o MP, era enviado ao exterior e voltava ao Brasil por meio de empresas de fachada. Segundo o artigo 150 da Constituição, "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios" instituir impostos sobre "templos de qualquer culto".

Ainda nesta esteira, a reportagem do G1 (*In g1.globo.com*) extrai da investigação do MP o seguinte:

Depois de dois anos de investigação, o Ministério Público e a Justiça entenderam que houve desvio de finalidade: em vez de aplicar o

dinheiro em obras de caridade e na manutenção de templos, como as igrejas fazem, os recursos das doações foram empregados na compra de empresas e visavam ao lucro por parte de Edir Macedo.

Percebe-se que os líderes das entidades religiosas utilizaram das facilidades dos benefícios fiscais concedidos pela Constituição Federal para praticar fraudes e se aproveitar da boa fé e das doações realizadas pelos seus fiéis, com intuito exclusivamente de enriquecer ilicitamente.

Ademais, o ilustre jurista Ives Gandra Martins tem demonstrado grande preocupação quanto aos abusos cometidos pelos líderes religiosos em decorrência do benefício da imunidade religiosa, assim destaca em sua obra *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo I:

A proliferação de seitas que exploram a população, a título de servir a Deus, exige reflexão de juristas e autoridades [...] Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeu a imunidade certas atividades que apenas em nome de Deus são constituídas, mas que objetivam enriquecer seus dirigentes, principalmente quando as virtudes humanas mais elementares não são o corolário de sua pregação. (MARTINS, 1990, p.180)

E os escândalos se estendem, em 2017 Joaquim de Carvalho, pelo jornal DCM (Diário do Centro Mundo), publicou em 25 de dezembro de 2017 suposta lavagem de dinheiro cometida pelo presidente da Câmara dos Deputados, Eduardo Cunha, em que efetuou o depósito de R\$ 250 mil numa conta da Igreja Assembleia de Deus.

Joaquim de Carvalho ainda abordou os incentivos retirados da entidade a campanhas de candidatos de vários partidos. Destaca que os seus líderes também são políticos e que desfrutam cada vez mais de suas riquezas adquiridas através das Igrejas.

Em 2007, o casal de bispos Estevam Hernandes Filho e Sônia Haddad Moraes Hernandes, fundadores da Igreja Apostólica Renascer em Cristo, foram presos pela Polícia Federal dos Estados Unidos (FBI) em Miami em porte de US\$ 56 mil em dinheiro vivo não declarado, sendo em função disto processados por evasão

de divisas e lavagem de dinheiro, segundo reportagem do G1 exibida em 09 de janeiro de 2007.

Portanto, resta evidenciado pelas denúncias expostas alhures que as Igrejas hoje representam um negócio bastante vantajoso, e chegam a arrecadar bilhões por ano conseguindo até sustentar uma cadeia extensa de crime organizado, como foi o caso da Igreja Universal.

Destarte, daí extrai-se que além das imunidades religiosas serem concedidas para propagar o direito fundamental de liberdade de crença, muitas entidades afirmam que não se susteriam caso fossem tributadas, mas o que foi demonstrado foi relevantemente diverso, vez que, na prática, a concessão da imunidade está contribuindo para perpetuação da atividade criminosa e não para garantir a busca livre pela religião e ou culto. Ricardo Rodrigues assevera sobre o assunto:

[...] via de regra, as entidades religiosas não sofrem de escassez de recursos financeiros. Ao contrário, conseguem arrecadar montantes superiores até ao necessário à simples manutenção da seita eligiosa.

Daí se questionar se a imunidade, nos termos como que concebida hoje pelo Supremo Tribunal Federal, em vez de preservar a liberdade religiosa, não estaria fazendo do Estado brasileiro um verdadeiro patrocinador, interferindo indevidamente na ordem econômica e violando o postulado do Estado laico. (RODRIGUES, 2010, p. 21-22)

Ressalta ainda, que muitas Igrejas atualmente aplicam seus investimentos em diversas áreas não relacionadas ao fim essencial destas, se utilizando das rendas dos fiéis para aumentar esses investimentos. Ricardo Rodrigues ainda assevera:

[...] é tão elevada que permite investimentos em outras áreas não relacionadas diretamente á prática do culto, tais como: redes de rádio, emissoras de televisão, investimentos imobiliários e financeiros, agências de turismo, empresas de seguros, táxi aéreo, gravadoras de músicas e redes de ensino privado (RODRIGUES, 2010, p.21)

Nessa vereda, o ilustre professor Eduardo Sabbag aborda questões incontroversas sobre a concessão da imunidade:

A imunidade religiosa é norma sublime que permite garantir a intributabilidade das religiões, entretanto, a nosso sentir, esvazia-se, na essência, enquanto se trás a baila questões limítrofes, de conhecimento geral, ligadas:

- a) à riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis;
- b) á existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em fase da desoneração de impostos a estes oferta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;
- c) á conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g.,condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública(e.g.,boicote ao uso de preservativo e a doação de órgãos);
- d) á falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos. (SABBAG, 2016, p. 363)

Nota-se que Sabbag traz a tona questões relevantes, como o enriquecimento da Igreja (e dos seus líderes) em contrapartida ao empobrecimento dos seus fiéis. Ressalta que soa estranho que o cotidiano dos fiéis esteja em volto a extrema pobreza e necessidade quando os líderes vivem enraizados de luxo e riqueza. Outro ponto é a facilitação da prática ilícita dentro das entidades, como, por exemplo, a lavagem de dinheiro já explanada.

Resta demonstrado, portanto, que as entidades religiosas são verdadeiras empresas, muitas consideradas como um grande império, que acumulam empresas de comunicação de rádio e televisão, templos revestidos com alta estrutura, acabamentos de pedras preciosas e produtos importados espalhados por todo o Brasil e no exterior, bens móveis e imóveis inestimáveis, gravadoras de músicas, escolas e universidades privadas.

Diante disto, doutrinadores como Ricardo Rodrigues, defendem que as entidades possuem condições sim de pagar tributos, uma vez que arrecadam dinheiro suficiente para suprir suas necessidades e ainda chegam a acumular ganhos. Além disso, as entidades hoje são grandes empresas capitalistas que investem mais e mais em diversas áreas econômicas e excedem suas finalidades essenciais.

Ricardo Rodrigues, ainda traz possibilidades de tributação de Imposto de Renda em caráter progressivo a fim de se tributar os excedentes arrecadados por estas entidades. Assim expõe:

Declarar-se-ia a imunidade até determinado montante, que se pressuponha necessário às finalidades essenciais do culto, a sua manutenção, preservação, de modo a permitir que ele seja exercido. A partir desse montante, a imunidade seria mitigada até não mais se fazer necessária. Em certo ponto, quando o quantum atingisse determinado valor, não haveria necessidade da imunidade, vez que terá sido arrecadado, possuído patrimônio ou prestado serviços que traduzem riqueza superior àquela necessária à manutenção do culto. Sobre o excedente deveria incidir o tributo. ((RODRIGUES, 2010, p. 88)

A Sugestão nº 02 de 2015 busca seu recebimento e aprovação pelo Congresso Nacional para que se institua o fim da tributação destas entidades, uma vez que, como demonstrado alhures, muitas se comportam como verdadeiras empresas, participando ativamente do campo econômico e excedendo atividades que ultrapassam às suas finalidades essenciais, e conseqüentemente também afetando as outras empresas que concorrem com os mesmos ramos de atuações que as entidades religiosas estão se propagando, provocando assim a prática de concorrência desleal no mercado financeiro.

Ainda, diante de tantos escândalos a Sugestão nº 02 de 2015 tornaria possível o fim das práticas ilícitas e enriquecimento ilícito dos líderes destas entidades, que passariam a ser tributados de qualquer maneira, não podendo mais usar as entidades para fazer gozo de bens em utilidade exclusivamente particular apenas se utilizando da imunidade religiosa.

Ademais, diante do atual cenário econômico vivenciado no país, dúvidas não restam que a Sugestão nº 02 de 2015 trará grande impacto aos cofres públicos que deixam de arrecadar milhões de reais em tributos em decorrência da imunidade concedida, que por vezes é aplicada em práticas ilícitas, em vez de serem utilizadas em programas sociais de interesse público, e não somente servindo ao interesse da “clientela” religiosa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na presente monografia foi feita uma análise do instituto da imunidade religiosa prevista no artigo 150, VI, b da Constituição Federal. Primeiramente foi realizado um breve estudo sobre as espécies de tributos, apresentando conceito das cinco espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico.

De outro lado, fora analisado o conceito e a evolução histórica da imunidade tributária no Brasil, que sofreu grandes mudanças desde o passado até o presente momento. Constatou-se que no Brasil apesar do surgimento de outras seitas o país continua predominante católico.

A imunidade religiosa se fez presente no Brasil desde 1824, nessa época a liberdade religiosa era apenas favorecida aos católicos, já com o passar do tempo ampliou-se e a Constituição Federal de 1988 determinou e assegurou a liberdade religiosa como um direito fundamental.

No estudo verificou-se também que a imunidade tributária alcança diversos tributos e estão esparsos em vários artigos da Constituição Federal. Além disso, explicitaram-se as imunidades tributárias existentes e as particularidades de cada uma. Nesta senda, permitiu-se concluir que a norma imunizante visa disseminar direitos assegurados pela Carta Magna, como a educação, a participação política, a liberdade de crença e de livre convencimento, entre outros.

Ainda na pesquisa foi abordada a importante distinção entre imunidade e isenção, enquanto a primeira é de cunho constitucional e há obrigatoriedade na sua aplicação, a isenção por outro lado é constituída sob forma de lei, podendo ser aplicada ou não pelo ente administrativo.

De tal forma pode ser verificado que a imunidade religiosa, objeto do estudo, é um instituto de cunho constitucional, portanto concede-se a “imunidade”, além disso, conforme demonstrado é norma constitucional e qualquer alteração desta só poderá ser feita através de uma proposta de emenda à Constituição, processo mais difícil e demorado.

O estudo demonstrou a complexidade do instituto da imunidade religiosa, abordando as divergências doutrinárias e jurisprudenciais, como a questão da incidência do IPTU nos terrenos vagos das entidades religiosas, a incidência ou não dos tributos referentes dos cemitérios, etc. conclui-se que a imunidade alcança os bens, patrimônios e rendas das entidades religiosas se as mesmas cumprirem a sua finalidade essencial.

A pesquisa também buscou demonstrar os conceitos de templos e cultos, trazendo as diversas teorias dos autores e suas divergências. Restou claro que para imunidade tributária templos e cultos possuem amplos conceitos abrangendo não só a edificação ou culto uma simples manifestação dentro de uma igreja, mas as suas extensões e suas diversas manifestações em qualquer lugar, desde que prezem sua finalidade que é cultuar uma divindade.

Não menos importante, verificou-se que o Brasil é um país laico e que não professa nenhuma religião, mas que não aceita qualquer seita demoníaca, uma vez que em a sua Constituição foi promulgada sobre a proteção de Deus.

Ademais, apesar da liberdade religiosa protegida pela Carta Magna, diversos líderes religiosos começaram a deturpar a função da igreja, que é professar culto a uma divindade, e cometem crimes, praticando atos ilícitos, como a evasão e divisa e a lavagem de dinheiro se enriquecendo ilicitamente à custa das doações de seus seguidores.

Diante disso ficou demonstrado os diversos os escândalos que propagaram entre a mídia e culminaram na insatisfação e revolta de muitos, principalmente daqueles que pagam seus impostos.

Em virtude destas ocorrências, a Engenheira Gisele Helmer propôs uma idéia legislativa perante o senado que hoje virou a Sugestão nº 02 de 2015 propondo o fim da imunidade tributária a fim de que as igrejas, que hoje se comportam como verdadeiras empresas, passem a pagar tributos evitando as praticas ilícitas e o aproveitamento de seus líderes.

Restou demonstrado em razão do entendimento dos diversos Doutrinadores trazidos à baila, que seja extremamente possível a tributação sobre os templos de qualquer culto, entendimento inclusive compartilhado por esta, que, mediante as ocorrências do últimos ano, também visualiza nas Igrejas a total capacidade de contribuir para o fisco sem prejuízo aos cultos, tanto para surgimento, continuidade e expansão.

Diante de tudo o quanto fora exposto, defende esta pesquisa a aprovação da Sugestão de nº 02, para venha a ser extinta a Imunidade Tributária sobre os Templos de Qualquer Culto, mediante a aprovação da Emenda Constitucional, instrumento necessário para efetivação da Sugestão. Salientando que não recaíram prejuízos sobre os templos e ainda o Estado obteria maior arrecadação para viabilizar o custeio e manutenção de si próprio, contribuindo assim para a Sociedade em geral.

REFERÊNCIAS

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8.ed. ver. Atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BAUBÉROT, Jean; MILOT, Micheline e BLANCARTE, Roberto. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**, França: Senado Francês, 2005. Disponível em: <<http://www.bulevoador.com.br/2009/09/declaracao-universal-da-laicidade-no-seculo-xxi/>> Acesso em: 15 Dez. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 de dezembro 2017.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm Acesso em 12 de dezembro 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. **Decreto nº 119-A**, de 7 de janeiro de 1890.

Câmara dos Deputados. **Acesso à Informação**. Processo Legislativo. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/transparencia/acesso-a-informacao/copy_of_perguntas_frequentes/processo-legislativo. Acesso em 27 de dez. 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros. 2008.

CARVALHO, Joaquim de. **Fé Demais Não Cheira Bem: Como as Igrejas Evangélicas Lavam Dinheiro. Por Joaquim de Carvalho**. Disponível em <http://www.diariodocentrodomundo.com.br/fe-demais-nao-cheira-bem-como-as-igrejas-evangelicas-lavam-dinheiro-por-joaquim-de-carvalho/> Acesso em 27 de dezembro de 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. Malheiros: São Paulo, 2015.

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Bahia: Juspodivm, 2012.

Da Agência Estado. **Edir Macedo e Mais 9 Viram Réus por Lavagem de Dinheiro**. Disponível em <http://g1.globo.com/Noticias/Brasil/0,,MUL1262256-5598,00-EDIR+MACEDO+E+MAIS+VIRAM+REUS+POR+LAVAGEM+DE+DINHEIRO.html>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

Da Veja Mundo. **Escândalo de Lavagem de Dinheiro às Portas do Vaticano**. Disponível em <https://veja.abril.com.br/mundo/escandalo-de-lavagem-de-dinheiro-as-portas-do-vaticano/> Acesso em 27 de dezembro de 2017.

Do G1, com informações do Jornal Nacional. **Denúncia de promotores aponta 'prática de fraudes' contra a Universal e fiéis**. Disponível em <http://g1.globo.com/Noticias/Brasil/0,,MUL12634885598,00DENUNCIA+DE+PROMOTORES+APONTA+PRATICA+DE+FRAUDES+CONTRA+A+UNIVERSAL+E+FIEIS.html>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

Do G1 Mundo. **Vaticano é Acusado de Má Gestão e Desvio de Doações em Novo 'Vatileaks'**. Disponível em <http://g1.globo.com/mundo/noticia/2015/11/financas-do-vaticano-sao-alvo-de-novo-escandalo-do-vatileaks.html> Acesso em 27 de dezembro de 2017.

Do G1. **Polícia dos EUA prendem bispos da Renacer em Miami**. Disponível em <http://g1.globo.com/Noticias/Brasil/0,,AA1413589-5598,00-POLICIA+DOS+EUA+PRENDE+BISPOS+DA+RENASCER+EM+MIAMI.html> Acesso em 28 de dezembro de 2017.

Época Negócios. **Forbes lista os pastores mais ricos do Brasil**. Disponível em <http://epocanegocios.globo.com/Inspiracao/Vida/noticia/2013/01/forbes-lista-pastores-milionarios-no-brasil.html>. Acesso em 28 de dezembro de 2017.

FERREIRA NETO, Lael. **Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos, 2010**. In: Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39.

FOREQUE, Flávia. **Igrejas Arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em Um Ano**. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: Tributação Progressiva**. São Paulo: Saraiva. 1991

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo 2010: Número de Católicos Cai e Aumenta o de Evangélicos, Espíritas e Sem Religião**. Disponível

em:<http://censo2010.ibge.gov.br/noticiascenso?busca=1&id=3&idnoticia=2170&view=noticia>. Acesso em 27 de dez. 2017.

LAFER, Celso. **Estado Laico. In: Direitos Humanos, Democracia e República – Homenagem a Fábio Konder Comparato**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. V. 6. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIOTO, Ricardo. **Isenção Tributária no Brasil Chega a R\$ 170 bilhões por Ano**. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2013/06/1295806-isencao-tributaria-no-brasil-chegaar-170-bilhoes-por-ano.shtml>. Acesso em 27 de dezembro 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995

OLÉ Observatório da Laicidade do Estado. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**. Disponível em <http://www.nepp-dh.ufrj.br/ole/disponiveis1.html> . Acesso em 01 de dezembro 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Estnafe, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. 4. Ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da Imunidade Tributária dos Templos**. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

Senado Federal. Ideia Legislativa. **Fim da Imunidade Tributária para as Entidades Religiosas (Igrejas)**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaoideia?id=38723>. Acesso em 15 de dez. 2017.

Senado Federal. Atividade legislativa. **Sugestão nº 2, de 2015**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>. Acesso em 15 de dez. 2017.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito constitucional positivo**. 21 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.