



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

THAINARA MELO DE CARVALHO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Salvador- BA

2017

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Monografia apresentada à pós Graduação da Faculdade Baiana de Direito, como parte dos requisitos para obtenção do título de Pós Graduada em auditoria Direito Tributário.

Salvador- BA

2017

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise da Imunidade Tributária, os seus requisitos, princípios norteadores e a aplicabilidade aos templos de qualquer culto.

Foi analisado no presente trabalho as imunidades aos templos de qualquer culto, os requisitos para admissibilidade da referida imunidade, a regulamentação aplicada a esta imunidade, quais as atividades religiosas que gozam das imunidades, bem como a imunidade das maçonarias como templo religioso e dos cemitérios.

SUMÁRIO

1. CAPITULO I	5
1.1. INTRODUÇÃO	5
2. CAPITULO II	7
2.1. CONCEITO DE TRIBUTO	7
2.2. TRIBUTOS	8
2.3. NATUREZA JURIDICA DO TRIBUTO	10
2.4. FATO GERADOR	10
3. CAPITULO III	12
3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTARIA	12
3.2. CLASSIFICAÇÃO DA COMPETENCIA	14
3.3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	16
3.3.1. Princípio da anterioridade	17
3.3.2. Princípio da legalidade	19
3.3.3. Princípio da isonomia	19
3.3.4. Princípio da irretroatividade tributaria	20
3.3.5. Princípio da capacidade contributiva	21
3.3.6. Imunidade tributária	22
4. CAPITULO IV	23
4.1. BREVE HISTORICO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA	23
4.2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	23
4.3. DEFINIÇÕES DE IMUNIDADE NO DIREITO TRIBUTARIO	24
5. CAPITULO V	27
5.1. IMUNIDADE X ISENÇÃO	27
6. CAPITULO VI	29
6.1. LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAR AS IMUNIDADES	29
6.2. IMUNIDADE RELIGIOSA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL	31
7. CAPITULO VII	37
7.1. NATUREZA JURÍDICADAS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS	37
8. CAPITULO VIII	41
8.1. TEMPLOS DE QUALQUER NATUREZA	41
8.2. CULTO	43

8.3.	TEMPLOS MAÇONICOS E CEMITÉRIOS.....	45
9.	CAPITULO IX.....	49
9.1.	IMPOSTOS ISENTOS PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	49
9.2.	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS NO MUNICÍPIO DE SALVADOR.....	49
9.3.	FIM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	52
10.	CAPITULO X.....	53
10.1.	ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUE CULTO.....	53
11.	CONCLUSÃO.....	58
12.	REFERÊNCIAS	59

1. CAPITULO I

1.1. INTRODUÇÃO

A imunidade tributária tem a finalidade de assegurar o cumprimento dos valores extraídos da Constituição Federal.

O referido trabalho tem por finalidade discutir a as normas imunizantes contidas na Constituição Federal, seu alcance e abrangência, principalmente no que diz respeito à expressão “templos de qualquer culto”, inscrita no artigo 150, inciso VI, alínea “a”.

Para melhor atingir o cerne da questão, há que buscar, em uma análise principiológica da Constituição Federal, o fundamento jurídico tanto para a imunidade dos templos em si, como sua extensibilidade às casas pastorais.

A imunidade dos templos, não surge do nada, tem seu fundamento em algo anterior que lhe dá fundamento. Deve se fazer uma interpretação sistemática das normas constitucionais que vão desde a liberdade de religião, princípio constitucional e direito fundamental, até a imunidade dos templos, norma de Direito Constitucional Tributário.

O presente trabalho busca a elucidar a abrangência das normas tributárias imunizatórias. As normas que trazem as imunidades tributárias constam, mormente, no artigo 150 da Constituição Federal, devendo-se, portanto, por esta norma iniciar-se a pesquisa. Sem olvidar, é claro, os princípios constitucionais que regem a tributação e a liberdade religiosa.

É assim, com base nas doutrinas tributaristas e constitucionalista pátria, que se buscará elucidar o tema proposto, avaliando as nuance que regem a matéria de imunidades tributárias e, em especial, sua aplicabilidade aos templos religiosos.

2. CAPITULO II

2.1. CONCEITO DE TRIBUTO

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu 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.

O tributo origina-se com a prestação, assim é necessário falar em polo ativo e polo passivo, pois a prestação decorre de uma relação jurídica. Essa relação inicia-se com a ocorrência do fato gerador (art. 114 do CTN - Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência).

Logo, para que ocorra o fato gerador é necessária uma situação descrita em Lei, gerando uma relação jurídica onde o sujeito ativo será o estado e o sujeito passivo será o contribuinte. A referida relação será pecuniária compulsória, ou seja, obrigatória, imposta legalmente sem depender da vontade do sujeito passivo.

Assim, o objeto da relação jurídica entre o estado e o contribuinte é a entrega de dinheiro (pecúnia) que consiste na Obrigação Tributaria Principal de acordo com o art. 113, § 1º do CTN.

Nota-se que o tributo nasce com esse objeto, mas não se extingue apenas com a entrega da do dinheiro.

O estado não pode usar a discricionariedade para realizar a arrecadação, assim, o sujeito ativo realiza atos administrativos vinculados a Lei.

2.2. TRIBUTOS

A Constituição de 1988 arrola os tributos da seguinte forma:

- Impostos: são instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- Taxas: são instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou colocados a sua disposição;
- Contribuição de melhoria: são instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, decorrem de obra pública;
- Pedágio: é instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por conta da utilização de vias por elas conservadas;
- Empréstimos compulsórios: instituído pela União;
- Contribuições sociais: instituídas pela União;
- Contribuições de intervenção no domínio econômico: instituídas pela União;
- Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas: instituídas pela União;
- Contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública: instituída pelos Municípios e Distrito Federal.

Já o Código Tributário Nacional, diz que os tributos são:

- Impostos: segundo o art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Por exemplo: auferir renda, exportar ou importar produtos, etc. assim, o imposto é um tributo não vinculado, passível de ser instituído pelas pessoas políticas constitucionais, independente de qualquer contraprestação para o contribuinte.

- Taxas: segundo o art. 77 do CTN, são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

As taxas não se confundem com os preços públicos, pois não possuem a característica da compulsoriedade. De acordo com a Sumula 545 do STF “preços de serviços e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentaria, em relação à lei que as instituiu”.

O pagamento da taxa pelo contribuinte enseja uma contraprestação específica do poder publico ou do exercício regular do poder de policia pelo Poder Público.

- Contribuição de melhoria: segundo o art. 81 do CTN, é 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.

Existem três elementos que ensejam o fato gerador da contribuição de melhoria: a realização de obra pública (onde a cobrança só é possível após a concretização da obra), a valorização (só a obra não é suficiente, tem que haver a valorização) e a referida valorização tem que ocorrer sobre bens imóveis.

O principal elemento da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária. Assim, sem a valorização, não poderá haver a cobrança da contribuição de melhoria.

Os demais (pedágio, empréstimos compulsórios e demais contribuições), o sistema tributário reluta em enquadrar na tipificação de tributo.

2.3. NATUREZA JURIDICA DO TRIBUTO

Através do fato gerador, é atribuída a natureza jurídica do tributo. Este é o pressuposto que o legislador exige para que a relação jurídico tributaria seja aperfeiçoada.

O Art. 4º do CTN dispõem:

“Art. 4. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I- a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II- a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

2.4. FATO GERADOR

O fato gerador representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo. Em obediência aos princípios contábeis da oportunidade e da competência, as despesas e receitas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de seu pagamento.

A lei elenca situações em que nasce a obrigação tributaria. Assim, o fato gerador é situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer na vida real, faz com que, pela materialização do direito ocorra o nascimento da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória.

Os artigos 114 e 115 do CTN, conceituam o fato gerador, como sendo:

- Obrigação principal: É a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

- Obrigação acessória: É qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, e não só exclusivamente na lei, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Existem três elementos básicos do fato gerador:

- Legalidade, que se refere à exigibilidade do cumprimento do princípio constitucional da legalidade;
- Economicidade, que se refere ao aspecto econômico do fato tributável (como regra geral, envolvendo a base de cálculo e alíquota do tributo) e à capacidade contributiva do sujeito passivo;
- Causalidade, que corresponde à consequência ao efeito, do fato gerador; enfim, ao nascimento da obrigação tributária.

Salvo disposição em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos¹:

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

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

¹ Art. 116, Código Tributário Nacional.

3. CAPITULO III

3.1. COMPETÊNCIA TRIBUTARIA

A manifestação de autonomia da pessoa politica nada mais é do que a competência tributária, baseando-se nos princípios e na CF/88.

Consiste no poder de sancionar normas jurídicas, na faculdade de exigir tributos ou estabelecer isenções, a cargos de alguns indivíduos ou categoria de indivíduos a obrigação de pagar um imposto ou respeitar um limite tributário.

Competências foram outorgadas pela CF/88, para que as pessoas politicas criem tributos. Ao discriminar as competências, a Constituição Federal apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de calculo possível e alíquota possível, das varias espécies e subespécies de tributo.

A titularidade dos tributos é outorgada às pessoas políticas de direito publico interno, em conformidade com as diretrizes estabelecidas na Carta Maior.

Os entes políticos, em razão da titularidade de competência tributaria, gozam de privatividade para instituir, cobrar e fiscalizar o tributo que lhe fora confiado.

Segundo Alexandre Tavares²:

“O exercício da competência tributaria encerra-se juntamente com a edição da lei, isto é, após regularmente editada, a competência tributaria cede lugar a denominada capacidade tributaria ativa, relacionada com as atividades da administração, arrecadação e fiscalização do tributo originariamente instituído.

² TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de direito Tributário.

Já, a titularidade do exercício da competência tributária, no Brasil, é reservada privativamente a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Por que? Simplesmente porque a competência tributária traduz-se numa atividade legiferante e somente as pessoas jurídicas de direito público interno possuem poder legislativo como representação própria.”

Assim, a indelegabilidade, a privatividade, a facultatividade, a inalterabilidade e a incaducabilidade são características marcantes que a competência tributária possui.

- **Indelegabilidade:** segundo o artigo 7º do CTN, a competência tributária é indelegável, ou seja, a pessoa que recebeu a outorga de competência não pode renunciá-la, muito menos delega-la a terceiros.
- **Privatividade:** o constituinte, ao outorgar competência às pessoas políticas, o fez mediante reserva de faixas de competência tributária privativa (exclusivas).
- **Facultatividade:** o exercício da competência tributária, apesar de indelegável e irrenunciável, não é obrigatório.
- **Inalterabilidade:** a competência não pode ser ampliada, quer pelo CTN ou por qualquer ato administrativo do executivo, muito menos por qualquer método interpretativo do qual lance mão as autoridades fazendárias.
- **Incaducabilidade:** o exercício da competência tributária não se encontra submetido à observância de um prazo fatal.

Para um tributo ser efetivamente criado, depende da competência atribuída aos entes políticos. Assim, os mesmos serão instituídos atreves de Lei. Em régua, a lei ordinária é o veículo adequado para a instituição do tributo. Logo a competência tributária implica a competência para legislar.

Segundo Luciano Amaro³:

”Como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, a sua eventual modificação

³ AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário brasileiro.

ou revogação. Por isso, a competência tributária implica a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.”

De acordo com exposto, a repartição de competências tributárias decorre da estrutura do Estado Federado e, para que possa ter condições de eficácia, tem que ser rígida e exaustiva, objetivando prevenir os conflitos e invasões de uma pessoa política por outra.

Assim, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar e cobrar tributos, porém, isso não quer dizer que um seja invadido pelo outro, salvo a hipótese do imposto extraordinário previsto no art. 154, III.

3.2. CLASSIFICAÇÃO DA COMPETENCIA

- Comum

Refere-se às taxas e as contribuições de melhoria atribuída aos entes políticos. Logo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir taxas, contribuições de melhorias e impostos, desde que cada um em seu âmbito de competência.

De acordo com Machado⁴:

“Nos termos do art.145, incisos I e II, da vigente Constituição Federal, compete a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou em potencial, de serviços

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário.

públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e contribuição de melhoria decorrente de obras públicas”.

- Privativa

Ocorre quando apenas um dos entes políticos tem a liberalidade de instituir certos tributos. Assim, cada um dos entes com a outorga da faculdade de tributar pode exercer essa faculdade, sem que outro ente venha a tributar sobre o mesmo fato. Os artigos 148, 149 e 153 da CF tratam da competência privativa da União, o artigo 155 da CF trata da competência dos Estados e o artigo 156 da CF trata da competência dos Municípios.

Oliveira dispõe⁵:

“Dizer que a Competência Tributária é privativa ou exclusiva significa dizer que cada um dos contemplados pela outorga da faculdade de tributar (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderá livremente exercer essa faculdade, sem a possibilidade de outro companheiro da Federação vir a tributar o mesmo fato econômico”.

- Residual

É a competência para instituir novos impostos e contribuições previdenciárias não especificamente previstos na Constituição. Para o exercício da competência residual, exige-se lei complementar.

Somente a União poderá exercer a competência residual.

- Concorrente

⁵ OLIVEIRA, Vicente Kleber de Mello. **Direito tributário - Sistema tributário nacional.**

Segundo o artigo 24 da CF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem legislar concorrentemente sobre Direito Tributário, Financeiro, Previdenciário, Econômico e Urbanístico.

Assim, a União limita-se a estabelecer normas gerais, não excluindo a competência suplementar dos Estados e dos Municípios. Caso não exista lei federal sobre as normas gerais, os Estados e Municípios exercerão a competência legislativa plena para atender suas necessidades. Quando houver superveniência de lei federal sobre normas gerais, suspende-se a eficácia da lei Estadual ou Municipal no que se contradizerem.

De acordo com Tavares⁶:

“Temos, ainda, a denominada competência concorrente, estampada no artigo 24 da vigente Carta Política Nacional, que aponta caber à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário. É através do exercício dessa competência que cada Pessoa Política, respeitando as diretrizes constitucionais e as normas gerais em matéria de legislação tributária (veiculadas pelo CTN), regula o Tributo de sua competência por intermédio de lei própria que, diga-se de passagem, consiste no único veículo legislativo apto a instituí-lo validamente, dentro de respectivo âmbito territorial de validade”.

3.3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações constitucionais no Brasil estão elencadas em uma seção da Constituição Federal, essas limitações não podem prejudicar os outros princípios constitucionais, pois eles garantem a segurança jurídica dos contribuintes.

⁶ TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de direito tributário.

A Constituição Federal mais detalha e traz essas limitações nos artigos 150 a 152 CF/88. As limitações dos artigos não são claras e completas, pois existem as imunidades tributárias, isto é, alguns não podem ser tributados pelo Estado.

Os princípios limitadores do Poder de Tributar visam barrar abusos por parte do Estado, evitando que ele tome de alguma forma o que os contribuintes da sociedade conseguiram com muito trabalho, por isso as limitações foram separadas em imunidades tributárias e princípios.

3.3.1. Princípio da anterioridade

Entende-se como o princípio que determina que nenhum tributo será cobrado antes de decorrido um determinado período de tempo denominado *vacatio legis*.

O referido princípio está regulado pelo Art. 150 inciso III, b,c da Constituição Federal. A regra geral determina que não poderá ser cobrado tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei. No entanto, o imposto sobre a renda (IR) e as alterações na base de cálculo do IPVA e do IPTU seguem apenas a regra do exercício e o IPI e as contribuições especiais sociais para a seguridade social seguem apenas a anterioridade nonagesimal.

Na Constituição de 1967, existiu o princípio da anualidade, que determinava a autorização anual para cobrança de tributos. O referido princípio não encontra-se na Constituição Federal de 1988 e não pode ser confundido com o princípio da anterioridade.

A Constituição Federal, nos artigos 150, §1º e 148, inciso I, excluem do princípio da anterioridade, os seguintes tributos:

“a) imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (CF, art. 150, §1º, art. 153, I);

- b) imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (CF, art. 150, §1º, art. 153, II);
- c) imposto sobre produtos industrializados (CF, art. 150, §1º, art. 154, IV);
- d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (CF, art. 150, §1º, art. 153, V);
- e) imposto extraordinário lançado na iminência ou no caso de guerra externa (CF, art. 150, §1º, art. 154, II);
- f) empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, I)”

Essas são as hipóteses em que não se aplica o princípio da anterioridade. Destarte, a lei que cria esses tributos ou os aumenta tem eficácia a partir da sua publicação, ou seja, no mesmo exercício financeiro da sua criação ou majoração.

No que concerne às contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social, previstas no artigo 195, da Constituição Federal, também não se aplica o princípio da anterioridade, “ex vi” do parágrafo 6º, do artigo 195, da Constituição Federal. Diz o preceito constitucional:

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

Assim, desde logo, se constata que a eficácia da lei que cria ou majora contribuição social só se torna exigível após noventa dias da publicação da respectiva lei.

3.3.2. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade representa um dos pilares do estado democrático de direito, por consequência, tal princípio se estende a todos os ramos do direito. O artigo 5º, II da CF, conceitua-o: ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei.

Podemos dizer que no direito tributário, ninguém será obrigado a cumprir um dever instrumental tributário que não tenha sido criado por meio de lei, pela pessoa política competente. Assim, por meio de ato do legislativo, cria-se a lei (reserva formal), e tal lei descreve o tipo tributário (reserva material), há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido e reforçador da segurança jurídica.

O artigo 150 preceitua que: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Segundo Carrazza⁷, pode-se dizer que a legalidade para o direito tributário, é a exigência de lei para criar ou majorar tributos, sendo ainda que a lei deve trazer o tipo tributário, a este a doutrina chama de legalidade estrita.

3.3.3. Princípio da isonomia

O princípio da isonomia, também conhecido como princípio da igualdade tributária, em Direito Tributário, estabelece que não poderá haver instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontram em condições de igualdade jurídica. É corolário do princípio constitucional de igualdade jurídica, encontrado no art. 5º, caput, da Constituição Federal⁸. O princípio da isonomia, do mesmo modo, encontra-se na Carta Magna, em seu art. 150, II:

⁷CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário.

⁸ Art. 5º, Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...].

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

(...)

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

Segundo Brito⁹:

“Não por acaso o aludido princípio é também denominado de princípio da igualdade tributária, uma vez que em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiro absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo Tributo. Assim, no campo da tributação, o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva”

3.3.4. Princípio da irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade tributária estabelece que não haverá cobrança de tributo sobre fatos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei que o instituiu. Segundo a doutrina majoritária, tal princípio decorre da ideia de irretroatividade das normas, segundo a Constituição, art. 5º, segundo a qual "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". De forma mais específica, a irretroatividade tributária encontra seu fundamento legal na Constituição Federal, em seu art. 150, III, "a":

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

III - cobrar tributos:

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário.

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

3.3.5. Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, igualmente denominado princípio da capacidade econômica, é um desmembramento do princípio da igualdade no Direito Tributário, representando a materialização do mesmo em prol de uma justiça social.

O referido princípio pode ser compreendido em sentido objetivo (riqueza passível de ser tributada) e em sentido subjetivo (determina qual parcela da riqueza pode ser tributada em virtude das condições individuais), portanto, o Estado é obrigado a cobrar o tributo não em razão da renda potencial das pessoas, mas sim da que a mesma efetivamente dispõe.

A capacidade econômica não diz respeito a cada contribuinte, individualmente considerado, mas em função da base de cálculo ou do acréscimo patrimonial tido no regime jurídico que orienta a tributação, verificado durante certo período de tempo estabelecido pela lei¹⁰.

Queiroz¹¹ diz que:

“Princípio constitucional da capacidade contributiva é o complemento, necessário e condicionante, do aspecto declaração prescritiva do antecedente da norma constitucional de produção normativa (que dispõe sobre criação de normas impositivas de imposto), portador se elevada carga axiológica, o qual exige que o antecedente da norma impositiva de imposto descreva um fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e que o seu conseqüente prescreva a conduta (obrigatória) do titular dessa riqueza de entregar parte dela ao Estado.”

¹⁰ QUEIROZ, Luiz Cesar Souza. Sujeição Passiva Tributária.

¹¹ QUEIROZ, Luiz César Souza. Sujeição Passiva Tributária.

O intuito do princípio da capacidade contributiva na ordem jurídica tributária é a busca de uma sociedade mais justa onde a maior tributação recaia sobre aqueles que possuam maior riqueza.

3.3.6. Imunidade tributária

A imunidade Tributária nada mais é que a limitação constitucional ao poder de tributar. Pode ser defendida, também, como uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo¹².

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro.

4. CAPITULO IV

4.1. BREVE HISTORICO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA

A imunidade tributaria é um direito garantido pela Constituição Federal, o qual tem o escopo de salvaguardar ideias e valores.

A imunidade já era mencionada no Império Romano. Na Idade Média, a imunidade era tida como privilegio de poucos, beneficiava apenas o clero e a nobreza.

Os primeiros indícios da imunidade tributaria no Brasil apareceram na Constituição de 1824. Em 1891, as imunidades recíprocas entre os Estados e para cultos religiosos ganharam previsão expressa na Constituição. A imunidade foi mantida na Constituição de 1934 e também foram incluídos os Municípios nas imunidades recíprocas. As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram as imunidades dos cultos religiosos.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, trouxe outras espécies de imunidades. A imunidade dos templos de qualquer culto esta expressa no art. 150, VI, “b”:

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

b) templos de qualquer culto

Assim, é possível observar que a imunidade dos templos de qualquer culto não é recente e com o passar do tempo foi sofrendo evoluções positivas.

4.2. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária é uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada. A imunidade tributária ocorre quando a Constituição impede

a incidência de tributação, exigindo que o Estado se abstenha de cobrar tributos (não sofrer a tributação).

Ao conceituar este instituto encontramos muitos doutrinadores que definem a imunidade como a não incidência constitucionalmente qualificada, pois coloca uma determinada situação fora da incidência de uma regra de tributação. As hipóteses de imunidade estão previstas no texto constitucional e, por fim, qualificada, pois, ao contrário de uma circunstância simples de não incidência, quando determinada situação deixa de ser definida como hipótese de incidência ou o ente político deixar de exercer a competência atribuída pela Constituição Federal (negativa), na imunidade temos uma previsão expressa (positiva) de hipótese de não incidência.

4.3. DEFINIÇÕES DE IMUNIDADE NO DIREITO TRIBUTARIO

Considera-se indispensável conceituar a imunidade e a isenção no Direito Tributário.

A imunidade tributária encontra-se distribuída e organizada na Constituição Federal. O tema tem uma maior centralização no Título VI, do capítulo I, na Seção II, referentes às limitações do poder de tributar.

Segundo Ricardo Alexandre¹³:

“As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.”

Já para Leandro Paulsen¹⁴:

“Imunidades trazem a ideia de que, as regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 10ª Ed.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 7ª Ed.

relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias.”

De acordo com Tavares¹⁵:

“É a hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, isto é, representa uma barreira posta pelo legislador constituinte, excludente da competência tributaria originalmente outorgada às pessoas jurídicas de direito publico interno. Enfim, a não incidência tributaria por imunidade é fruto da limitação, derivada da soberana vontade da assembleia constituinte, da competência impositiva atribuída às pessoas políticas.”

Para Sabbag¹⁶:

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

Já para Baleeiro¹⁷:

”Imunidade é como uma exclusão da competência de tributar proveniente da Constituição.”

Assim, as imunidades tributárias podem ser entendidas como uma não tributação absoluta que ocorre em razão das liberdades preexistentes. Logo, a imunidade tributária é um direito fundamental assegurado ao contribuinte pela Constituição Federal.

Nesse contexto, é possível vislumbrar que as imunidades tributárias têm um papel delimitador do campo tributário, é uma forma de limitar negativamente as competências tributárias conferidas pela Constituição Federal às pessoas políticas.

¹⁵ TAVERES, Alexandre Macedo. Fundamento de direito Tributario.

¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do direito tributário.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro.

Na doutrina existem diversas formas de classificar as imunidades. Uma das mais importantes diz respeito quanto ao parâmetro para sua concessão. Elas se dividem em: subjetivas e objetivas.

As subjetivas são as imunidades que incidem sobre o sujeito, como por exemplo, as imunidades de templos de qualquer culto. A imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a pratica do culto ou mantenha atividades religiosas.

As objetivas incidem sobre o objeto, como por exemplo, papel destinado a impressão de livros e jornais.

Existe ainda, a classificação quanto ao seu alcance como "gerais" e " específicas". Nessa a imunidade pode-se fazer de forma generalizada abrangendo vários entes ou tributos, já nas específicas o legislador restringe o alcance da imunidade a determinado tributo de competência de determinada pessoa política.

5. CAPITULO V

5.1. IMUNIDADE X ISENÇÃO

Cumpra, ainda, diferenciar a imunidade da isenção.

A imunidade atua no plano da definição da competência tributária, tem previsão constitucional e é uma das hipóteses de não incidência.

Já a isenção atua no plano do exercício da competência tributária, é definida por lei infraconstitucional e é uma hipótese de exclusão do crédito tributário.

A principal diferença entre a imunidade e a isenção é no tocante ao fato de que a imunidade interfere na definição da competência e a isenção no seu exercício.

Por outro lado, se não existisse esta hipótese de imunidade, mas estivesse isenta por previsão legal, diríamos que o Estado tem a competência para cobrar o ICMS de revistas e papéis, mas resolveu não exercê-la, ao prever em lei Estadual que esta hipótese estaria isenta.

A imunidade está prevista no texto constitucional, mesmo naquelas situações em que a Constituição fala em isenção, está tratando de imunidade, pois todas as situações previstas na Constituição são imunidades e não isenção.

Já as isenções, por sua vez, se materializam nas leis infraconstitucionais, e nada mais são do que a dispensa do pagamento de um tributo. As isenções, assim como a anistia, são consideradas hipóteses de exclusão do crédito tributário.

A isenção é uma modalidade de excludente do crédito tributário que represente a vontade do legislador de particularizar uma determinada atividade econômica dentre as outras

que integram a norma tributária, caracterizando-se a redução da carga tributária em uma subvenção, em dinheiro, concedida de maneira indireta¹⁸.

Cabe à Constituição Federal definir a competência de cada ente, em relação à imunidade, razão pela qual apenas a Constituição pode excepcionar esta competência. A isenção, como está a interferir apenas no exercício, este pode e deve ser disciplinado em lei.

De acordo com o art.176 do CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração¹⁹.

As isenções podem ser:

- Absolutas: decorre diretamente da lei. Independe de ato administrativo ou de requerimento de interessado.
- Relativas: se efetiva mediante despacho de autoridade administrativa em requerimento de interessado, com o qual este comprove o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Vale lembrar que, tratando-se de não incidência, não é devido tributo pois não chega a surgir a obrigação tributária, já na isenção, o tributo é devido pois existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento.

¹⁸ CALMON, Sacha e COELHO, Navarro. Comentários à Constituição de 1988.

¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário.

6. CAPITULO VI

6.1. LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAR AS IMUNIDADES

Segundo o art. 69 da CF/88, para a lei complementa entrar em vigor é necessária à aprovação da maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional.

De acordo com o art. 146, II, CF/88, para haver imunidade é necessária lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Como o próprio nome já diz, a lei complementar é o instrumento utilizado para complementar a Constituição. Não existe hierarquia entre lei ordinária e complementar.

O Código Tributário Nacional possui natureza de lei complementar, ao estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário.

Assim, ao ocorrer conflitos de competência em matéria tributaria as leis ordinárias das pessoas politicas devem se reportar subordinadamente ao CTN. A lei complementar, disciplina determinadas matérias específicas na Constituição.

Segundo Carvalho²⁰:

”Para temas tributários, a lei básica de 1988 prescreveu muitas intervenções de legislação complementar, que vão desde a expedição de normas gerais (art. 146, II) até a própria instituição de tributos, como no caso da competência residual.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário.

Não excede recordar que a Lei nº 5.172/66 o Código Tributário Nacional – foi aprovada como lei ordinária da União, visto que naquele tempo a lei complementar não apresentava o caráter ontológico formal que só foi estabelecido com o advento da constituição de 1967. Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente a esse tipo legislativo. E essa foi a índole recepcionada pela Constituição de 1988.

A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos a regra matriz do tributo, assim no plano federal, que no estadual e municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributaria. E estabelecer um tributo equivale a descrição de um fato. Declarando os critérios necessários e suficientes para ser reconhecido no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica.

Assinala-se que a lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a norma de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa pratica, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que os órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos”.

Leis complementares não são rígidas como as constitucionais, nem flexíveis como as leis ordinárias, motivo pelo qual, tem mais estabilidade que as leis comuns/ordinárias.

Cumprir destacar que, medida provisória não pode ser utilizada para legislar sobre a imunidade tributária. O art. 62, §1º, III da CF, veda que medida provisória discipline matéria reservada a lei complementar.

Assim, a lei complementar é utilizada para regular as imunidades, não sendo possível ser alterada ou modificada somente por vontade de um legislador, é necessário um quórum para isso.

6.2. IMUNIDADE RELIGIOSA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Os legisladores da Constituição Federal de 1988 demonstram a fé em certos valores espirituais, procurando protegê-los e preservá-los. Essa afirmativa é sustentada pelo preâmbulo da Constituição que invoca a proteção divina para promulgar o texto da Carta Magna Brasileira, em vigor:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia 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.”.

A Constituição Federal de 1988 é a lei tributária fundamental, é nela que estão as diretrizes básicas para todos os Tributos. As normas que disciplinam a produção de outras normas, também estão presentes na Constituição de 1988.

Segundo Tavares²¹:

“Daí uma característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, nossa Constituição não cria Tributos (não é carta de incidência), ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência; como uma lei

²¹ ⁵⁷TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos de direito tributário. 3 ed. Florianópolis: Momento Atual, 2006

tributária fundamental que descreve o campo de atuação específica de cada Pessoa Política, apontando-lhes não só as diretrizes básicas orientadoras da instituição de Tributos, como também as próprias amarras do sistema, mormente representadas pelas limitações ao poder de tributar”.

A expressão “templo de qualquer culto” deve ser interpretada restritivamente, apenas no sentido de construção física onde se realizam os cultos ou é um conceito mais amplo, visando a tutelar de maneira mais abrangente as atividades das entidades religiosas?

É oportuno notar que a palavra templo parece significar, em um primeiro momento, a edificação, o prédio onde ocorre o culto religioso. Esse é o significado usualmente encontrado no léxico.²²

Assim, aferrando-se à literalidade palavra templo enunciada na norma constitucional, há uma corrente mais restritiva, que entende que apenas o templo – entendido como construção física, material – goza das imunidades tributárias. Para esta corrente a imunidade é do templo religioso, não da instituição que o mantém. O que seria imune seria o local onde se pratica o culto. Não seria de todo injusto dizer que é um conceito mais que material, poder-se-ia dizer que é um conceito baseado em um critério geográfico. Dentre os que esposam esse posicionamento encontramos juristas de alto quilate, como Pontes de Miranda, Sacha Calmon Navarro Coelho e Celso Ribeiro Bastos. Este último, sempre com primoroso estilo, assim se manifesta:

“É que o texto constitucional não se referiu a ordens religiosas ou a associações com tais fins, mas circunscreveu-se ao local em que se efetua o culto, isto é, o templo. Vale dizer: o templo que é imune e não a entidade em si, que o administra”.²³

²² Ver, por exemplo, a primeira acepção de templo no Dicionário Caldas Aulete: 1 Edifício público consagrado a divindade(s) e ao culto religioso (retirado da versão digital do Dicionário).

²³ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 233.

De outro lado, estão os que entendem ser necessária uma interpretação mais abrangente da expressão templos, uma interpretação que transcenda os limites físicos da edificação. Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso²⁴, já demonstra que para há que conciliar as palavras templo e culto para que se permita uma interpretação o mais lassa possível da norma constitucional, de molde a dar-lhe o máximo de efetividade.

Nesse sentido se manifesta Marlene Kempfer Bassoli²⁵:

O “templo de qualquer culto” não deve ser apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial, se não existisse a franquia inserta da Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se a utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Aliomar Baleeiro²⁶ também adota uma interpretação mais abrangente para o termo templo:

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

Mais claro e incisivo ainda, é Carrazza²⁷ ao adotar uma interpretação mais ampla:

Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 190 e 191.

²⁵ BASSOLI, Marlene Kempfer. **Imunidade Tributária para impostos: entidades assistenciais e religiosas (Art. 150, VI, “b” e “c” da CF/88)**. Material da 6ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e imunidades, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 137.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª edição revista, ampliada e atualizada até a EC nº 31/2000, Malheiros Editores, 2001, p. 618.

Para os citados autores, portanto, não há falar em restrição ao conceito de templo, mesmo porque, quando da instituição de direitos, estes devem ser reconhecidos da maneira mais ampla possível, ao contrário das restrições a direitos, que devem ser interpretadas sempre da maneira mais estrita possível.

Ademais pode se destacar vários fundamentos e objetivos fundamentais para a democracia, dentre eles, o de valorizar a dignidade da pessoa humana, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, objetivando a redução das desigualdades sociais e enfim, uma justiça social.

Diante da necessidade de proteção da liberdade de pensamento, que envolve naturalmente a liberdade religiosa, os parlamentares constituintes buscaram estabelecer no art. 5º, inciso VI, a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, além de assegurar o livre exercício dos cultos religiosos.

“Art. 5º [...] [...] IV - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantia, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

Já a Constituição Federal em seu art. 19, caput e inciso I, impõe a neutralidade do Estado:

“Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”. (BRASIL, 1998)”.

No entanto, a Constituição foi lacônica na definição da imunidade tributária de templos de qualquer culto, (art.150, VI, “b”), foi muito sintética na redação do § 4º, criando uma série interpretações de âmbito jurídico e pilhas de processos nos tribunais.

No artigo 150, VI da Constituição Federal, estão as principais imunidades. O artigo em sua alínea “a” dispõem sobre a proibição da União, Estados, Municípios e Distrito Federal de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

A referida imunidade é a chamada de recíproca, ou política, onde os entes competentes para cobrar impostos estão proibidos expressamente de cobrarem impostos entre si.

Essa imunidade abrange também as autarquias e fundações criadas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços, desde que estejam vinculados as suas atividades essenciais.

As Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas não fazem jus à imunidade. Já os Correios (ECT) e a INFRAERO, são imunes em relação aos serviços de prestação obrigatória e exclusiva pelo Estado.

Já em na alínea “b”, podemos observar a proibição na cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto. A referida imunidade protege os valores religiosos, a proteção e garantia da liberdade de culto.

A alínea “c” dispõem sobre a vedação de cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Os requisitos previstos na Constituição Federal estão previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

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 distribuïrem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

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.

A alínea ‘d’, consagrou a vedação de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. A referida imunidade recai sobre o objeto, não importando o conteúdo que nele contenha. Com a edição da Súmula 657, esta imunidade foi abrangida aos filmes e papéis fotográficos necessários a publicação de jornais e periódicos. Assim temos, por exemplo, como objetos imunes: listas telefônicas, revistas, álbuns de figurinhas, etc.

7. CAPITULO VII

7.1. NATUREZA JURÍDICA DAS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS

A igreja, em forma de pessoa jurídica de direito privado, perdeu o status quo de sociedade civil religiosa, como previa o Código de 1916. A Lei nº 10.825/2003 redefiniu a natureza jurídica das organizações religiosas e deu nova redação aos artigos 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

“Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

IV – as organizações religiosas;

§ 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.”

A vontade humana é o que dá origem à pessoa jurídica de direito privado, não sendo necessário qualquer ato administrativo de concessão ou autorização, salvo os casos especiais do Código Civil (artigos 1123 a 1125, 1128, 1130, 1131, 1132, 1133, 1134, § 1º, 1135 a 1138, 1140 e 1141).

No entanto, sua personalidade jurídica, permanece em estado potencial, adquirindo status jurídico somente quando preencher as formalidades ou exigências legais. Isso significa que uma organização religiosa precisa ter atas e estatutos registrados em cartório para ter existência legal reconhecida.

Em razão da Lei 10.825/03 cada organização religiosa pode instituir suas próprias normas de organização. Portanto as organizações religiosas podem, por exemplo, abrir mão da supremacia das decisões oriundas de Assembléia Geral.

Na criação da pessoa jurídica de direito privado há duas fases:

- Ato constitutivo que deve ser escrito, podendo ser público ou particular²⁸, com exceção da fundação, que requer instrumento público ou testamento²⁹;
- Registro público³⁰. A existência legal de uma organização religiosa começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação de sua inscrição no registro, conforme caput e parágrafo único do art. 45 do CC.

“Art. 46. O registro declarará:

I – a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;

II – o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;

III – o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

IV – se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;

V – se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

VI – as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso”.

Cumprido destacar que, o Decreto-Lei nº. 9.085/1946, que dispõe sobre os atos constitutivos das organizações religiosas, não poderão ser averbados quando seu objeto ou circunstância relevante indique destino ou atividade ilícitos ou contrários, nocivos ou perigosos ao bem público, à segurança do Estado e da coletividade, à ordem pública ou social, à moral e aos bons costumes. Também não poderão ser registrados os atos constitutivos de organizações que, em data prévia, tenham praticado quaisquer dos núcleos supracitados.

²⁸ Art. 997 do Código Civil, 2002.

²⁹ Art. 62 do Código Civil, 2002.

³⁰ Artigos 45, 984, 985, 998 e 1150 a 1154, Código Civil.

No dia a dia, a produção do estatuto a ser registrado não é tão simples quanto parece. Em momento algum a legislação se volta para as questões religiosas específicas de cada instituição. Como não poderia deixar de ser, a lei enfoca tão-somente as questões organizacionais da igreja como instituição da sociedade civil organizada. Por isso o responsável pela elaboração do estatuto deverá estar ciente das particularidades inerentes ao caso concreto que não estão contidas em nenhuma lei, doutrina ou jurisprudência.

As igrejas regidas pelo código canônico têm nele sua disciplina orgânica, eclesiástica e administrativa de modo uniforme, em todo o mundo. No caso das igrejas evangélicas, além das características individuais, há também orientações bíblicas, postulados doutrinários e princípios denominacionais, o que faz do estatuto social um documento específico para cada igreja. Assim, o estatuto deve ser uma peça jurídica artesanal. Além disso, é fundamental que a membresia participe de sua elaboração, devidamente assessorada por profissionais do Direito.

De acordo com o exposto anteriormente, a organização religiosa só adquirirá personalidade jurídica com o assento, quando poderá exercer todos os direitos. Quaisquer alterações ulteriores em seus atos constitutivos deverão ser averbadas no registro.

Caso contrario, se não há registro, é necessário o visto de um advogado, conforme estabelece a Lei nº 8 906/94, estatuto da OAB, artigo 1º, § 2º: Os atos e contratos constitutivos de pessoas jurídicas, sob pena de nulidade, só podem ser admitidos a registro, nos órgãos competentes, quando visados por advogados.

Pelo atual Código Civil, se houver erro no ato constitutivo de pessoa jurídica de direito privado, pode-se desconstituí-la dentro do prazo decadencial de três anos, contado da publicação de sua inscrição no registro.

Toda associação religiosa legalmente constituída tem os direitos de:

- promover o ensino religioso em locais apropriados, inclusive mantendo escolas confessionais e faculdades teológicas;

- produzir e divulgar publicações religiosas; solicitar o dízimo dos membros ou quaisquer outra espécie de doação voluntária;
- criar cemitérios se achar conveniente.

8. CAPITULO VIII

8.1. TEMPLOS DE QUALQUER NATUREZA

Templo de qualquer culto é conceito espiritual. Não significa somente o prédio em que se pratica o culto, a proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais onde é praticado.

Assim, de uma maneira geral não há questionamentos de natureza jurídica sobre a imunidade dos templos. Pode haver críticas de ordem política, ideológica e sociológica, como faz Pedro Lemos, que critica a existência de tal imunidade por onerar os cidadãos que não professam quaisquer religiões. Como se vê, sua crítica tem um norte ideológico e político, metajurídico, que, por isso, não será abordado com maior profundidade.

A Constituição abrange a sua proteção a todo e qualquer culto religioso. Não existe uma definição legal do conceito de religião. A simples reunião de pessoas para a pratica de culto é considerada como religião.

De acordo com a constituição de 1988, é expressamente vedada a incidência fiscal de sobre os templos de qualquer culto sobre o patrimônio (bens moveis e imóveis), a renda e os serviços relacionados com as suas finalidades essenciais.

A imunidade não abrange bens com finalidades econômicas ou comerciais, mercadorias vendidas a terceiros, terras improdutivas e os terrenos isolados da igreja. Os serviços que não são vinculados a filantropia ou finalidades religiosas, como por exemplo, programas de radio e televisão, pagam impostos.

A imunidade dos templos de qualquer culto, pertence à instituição religiosa, pessoa jurídica regularmente constituída, que promove culto ou mantém atividades religiosas.

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.

A renda decorrente do ato religioso, doações de fieis e aplicações financeiras que visão a preservação do patrimônio da entidade, são imunes.

Segundo Ferreira³¹:

“O templo representa simultaneamente o edifício e as edificações cerimoniais religiosas. Abrange o prédio em que se realiza o culto acrescido das atividades correlatas necessárias as finalidades religiosas.

Não recaem impostos sobre templos de qualquer culto. A imunidade tributaria dos templos de qualquer culto resguardada no art. 150, V, b, deve ser examinada com a inviolabilidade da liberdade de consciência e crença previstas no art. 5º, VI, da Constituição Federal, protegendo destarte o livre exercício e a liturgia dos cultos”.

Para Sabbag³²:

“Deve-se frisar que a regra imunizadora abarcará a atividade essencial da difusão da religiosidade, consoante o §4º do artigo 150 da CRFB/88. Desse modo, a propriedade rural adquirida pela igreja pela igreja utilizada para retiros espirituais estará protegida pelo manto da

³¹ FERREIRA, Pinto. Comentários e constituição brasileira.

³² SABBAG, Eduardo de Mores. Direito Tributário.

regra imunizante. Por outro lado, se tal gleba rural for destinada a criação de animais ou plantações será devido ITR.”

Quando a organização religiosa figurar como compradora ou vendedora de mercadoria, a mesma estará sujeita aos impostos indiretos. Os impostos indiretos são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou a situação definida em lei como necessária a instauração do liame jurídico obrigacional de pagar o respectivo tributo.

Caso as rendas dos templos fujam da finalidade, a mesma será cessada.

Assim, Torres³³ preconiza:

“A finalidade essencial dos templos de qualquer culto é a pratica do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividade filantrópica e a assistência moral e espiritual dos crentes”.

Fica a critério dos administradores dos templos a utilização dos bens. Para que os mesmos sejam imunes, basta que os cultos sigam os bons costumes.

8.2. CULTO

A tarefa de definir “culto” é muito mais complexa do que definir templo. A delimitação de culto depende em maior parte de crenças e valores particulares.

A palavra “culto” provém do latim *cultu*, e é entendido como a cerimônia realizada nos templos. Denise Rodrigues³⁴ entende “culto” como sendo:

“[...] o conjunto de práticas religiosas, destinadas ao aperfeiçoamento dos sentimentos humanos. É a manifestação externa da crença. O rito,

³³ TORRES, Ricardo Lobo. Trabalho de direito constitucional, financeiro, tributário. Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia.

³⁴ RODRIGUES, Denise Lucena. Imunidade como limitação à competência impositiva.

essa parte da liturgia com que os homens veneram a Deus e aos Santos, é absolutamente livre no regime republicano. Não há como o Estado intervir na determinação de cultos, quaisquer que sejam eles, desde que não ofendam os bons costumes”.

Segundo Leandro Paulsen³⁵:

“A imunidade a impostos que beneficia os ‘templos de qualquer culto’ abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto ‘por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus”.

Predomina na doutrina a ideia de que a expressão “culto” deve ser interpretada de forma extensiva, levando-se em consideração a preservação do legislador ao querer promover a liberdade religiosa.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho³⁶:

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

Assim, é possível identificar que culto e religião possuem conceitos bem próximos, mas não são idênticos. O culto é algo exterior a pessoa tendo em vista que são a forma como os religiosos utilizam, através de reuniões constantes e periódicos, como o intuito de homenagear e espalhar a fé e a religião. Já a religião, decorre do

³⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.

intelecto pessoal, pois se trata de uma crença em um ser superior. Motivo pelo qual a imunidade religiosa não alcança aos cultos demoníacos que feririam a dignidade da pessoa humana.

O serviço, o fato, a atividade devem estar ligados à religião para que seja abarcado pela imunidade.

8.3. TEMPLOS MAÇONICOS E CEMITÉRIOS

Conforme já exposto anteriormente, o art. 150,VI, "b", da CF, visa garantir a liberdade religiosa, que se trata de um direito fundamental constitucional, nos termos do Art. 5º, VI, da Carta Magna: "é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias".

Assim, referida imunidade deve estar vinculada ao fato de existir uma entidade religiosa, não sendo correto delimitar-se qual. Logo, todas as religiões deveriam ser tributariamente imunes.

A imunidade tributaria, prevista aos templos de qualquer culto, sempre foi aplicada aos templos maçons porem, o STF afastou esse direito dos templos maçons.

No Recurso Extraordinário de nº 562.351/RS, a Primeira Turma do STF, por maioria de votos, entendeu que a Maçonaria não estaria abrangida pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "b", da CF.

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO "TEMPLOS DE QUALQUER CULTO". MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO

CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO.

I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei.

II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes.

III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.

IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

(RE 562351, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012).

Para Sabbag³⁷:

“A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo *aspecto externo* (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo *aspecto interno* (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual). Ademais, o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n. 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar n. 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito Federal, prevê a isenção

³⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito tributário.

de IPTU para imóveis construídos e ocupados por “templos maçônicos”. É curioso observar que o legislador distrital, ao dispor sobre a isenção de IPTU para as lojas maçônicas, referiu-se textualmente a estas como “templos religiosos”.

[...]

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 contedístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nessa medida, o intérprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários.”

Segundo Carraza³⁸:

“Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público. Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade.”

Em se tratando do cemitério, se o mesmo for mantido por entidade religiosa, aplica-se a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Porém, se o cemitério pertencer à pessoa física ou jurídica que vise o lucro, não terá direito à referida imunidade.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.

1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles.

³⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário.

2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (STF, Tribunal Pleno, RE 578.562/BA, Rel. Ministro Eros Grau, 2008).

Aliomar Baleeiro³⁹ entende que:

“O patrimônio das instituições religiosas abrange seus imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades – vale dizer, o prédio onde se realiza o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis.”

Ricardo Lobo Torres⁴⁰ compartilha da mesma opinião:

“O conceito de templo abrange não só o prédio onde se pratica o culto, mas também os seus anexos, os conventos e os demais imóveis necessários ao fortalecimento da religião, inclusive ‘os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso.’”

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro.

⁴⁰ TORRES, Ricardo lobo. Cuso de direito financeiro e tributário.

9. CAPITULO IX

9.1. IMPOSTOS ISENTOS PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O imposto predial e territorial urbano (IPTU), o imposto de renda (IR), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) estão entre os impostos mais comuns isentos aos templos de qualquer culto.

A instituição religiosa deve apresentar documentos e realizar um cadastramento para que sejam analisados pelo poder público e assim, garantir o direito.

Além de não pagarem impostos sobre aluguel de imóveis, bens em nome da entidade e serviços prestados, entidades religiosas também não sofrem tributação. Por exemplo, se uma instituição religiosa for realizar uma reforma de um templo, todo o material adquirido e serviço contratado pela organização religiosa serão isentos de impostos.

Tendo em vista que os templos de qualquer culto não são comerciais e mantem-se através de doações, a imunidade tributária consente que os valores arrecadados sejam utilizados de forma mais ampla, dispondo-o para obras nos imóveis, promoção de eventos, projetos sociais, etc.

9.2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS NO MUNICÍPIO DE SALVADOR

Em 21/01/2016, foi assinado Decreto pelo prefeito ACM Neto garantindo a isenção de IPTU e a remissão de dívidas aos terreiros de candomblé em Salvador. Cerca de 300 terreiros da cidade serão beneficiados.

O decreto valerá pras os templos religiosos que já realizaram o cadastramento dos terreiros e comunidades de matriz africana na capital, promovido por meio da Secretaria

Municipal da Reparação (SEMUR) em 2015. Atualmente no município de Salvador existem 1.680 terreiros. A prefeitura acredita que todos serão cadastrados de forma gradativa para que deixem de pagar o tributo. Para realizar o cadastramento, é necessário que o líder do terreiro vá até a sede da Semur, portando comprovante de residência, documentos pessoais, escritura de compra e venda do terreno ou alguma documentação que comprove a aquisição do espaço.

A medida foi tomada com intenção de igualdade, para que os terreiros tenham os mesmo direitos que as demais instituições religiosas.

Abaixo, decreto 27.533/16:

“DECRETO Nº 27.533 DE 04 DE AGOSTO DE 2016

Cria Grupo de Trabalho no âmbito da Secretaria Municipal da Fazenda e dá outras providências.

O PREFEITO MUNICIPAL DO SALVADOR, CAPITAL DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições, com fundamento no inciso V, do art. 52, da Lei Orgânica do Município,

CONSIDERANDO as disposições constitucionais que, de um lado, asseguram a liberdade de crença (CF, art. 5º, VI) e, de outro, vedam que o Poder Público institua impostos sobre templos de qualquer culto (CF, art. 150, VI, "b");

CONSIDERANDO o princípio constitucional da duração razoável dos processos administrativos (CF, art. 5º, LXXVIII), a exigir que o Poder Público analise e decida os pleitos administrativos dentro de um prazo razoável;

CONSIDERANDO o princípio constitucional da publicidade (art. 37, caput), que impõe que o Poder Público estabeleça e divulgue publicamente as exigências administrativas que condicionam o

exercício de direitos assegurados aos contribuintes por Lei e pela Constituição;

CONSIDERANDO o princípio constitucional da eficiência (art. 37, caput), que demanda que o Poder Público se organize com vistas a que sua atuação seja uniforme e sem retrabalhos, DECRETA:

Art. 1º Fica criado, no âmbito da Secretaria Municipal da Fazenda, Grupo de Trabalho, composto pelos servidores: VALDIR OLIVEIRA DE BRITO, Analista Fazendário, mat. nº 870911, ANA LUZIA CALDAS DA SILVA, Analista Fazendário, mat. nº 880008 e IRACEMA BATISTA PALMA, Auditora Fiscal, mat. 23515 para, sob a coordenação do primeiro, no prazo de 30 (trinta) dias, estudar a situação relativa ao reconhecimento da imunidade constitucional em favor dos Templos Religiosos e apresentar proposta com vistas à racionalização dos procedimentos administrativos destinados a instruir e decidir sobre os pleitos apresentados.

Art. 2º A proposta a ser apresentada deverá contemplar a definição dos requisitos cuja comprovação será exigida como condição para o reconhecimento da imunidade dos Templos Religiosos e deverá, preferencialmente, estabelecer rotinas para instrução e decisão dos pleitos por meio eletrônico.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação. GABINETE DO PREFEITO MUNICIPAL DO SALVADOR, em 04 de agosto de 2016.

ANTONIO CARLOS PEIXOTO DE MAGALHÃES NETO
Prefeito

LUIZ ANTONIO GALVÃO

Chefe de Gabinete do Prefeito, em exercício

PAULO GANEM SOUTO

Secretário Municipal da Fazenda”

9.3. FIM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Foi lançada uma sugestão popular no Senado Federal (SUG 2/2015) que propõe o fim da imunidade tributária para os templos de qualquer culto. A sugestão alcançou um grande número de apoiadores (número mínimo exigido: 20 mil) e ganhou o direito de ser analisada pelos senadores, e, ao final do processo poderão transformá-la em uma proposta de emenda à Constituição.

A justificativa para a sugestão é a de que têm ocorrido muitos escândalos financeiros, assim, a imunidade deve ser banida. Defende também a ideia de que o Estado é laico e que as organizações que permitem o enriquecimento de seus líderes e membros, deverá ser tributada.

Tem se verificado o uso de templos de fachada ou igrejas-fantasma que estão sendo utilizados para lavagem de dinheiro, ocultação de patrimônio e sonegação fiscal.

Os Ministérios Públicos Estaduais e a Procuradoria da República estão investigando tais práticas para que essas condutas sejam banidas e que os culpados sejam punidos. Recentemente a Igreja Universal do Reino de Deus foi investigada e denunciada por lavagem de dinheiro, estelionato, formação de quadrilha e evasão de divisas.

É necessária uma intensificação na fiscalização das atividades financeiras das entidades religiosas.

10. CAPITULO X

10.1. ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUE CULTO

O referido tema é bastante discutido, se deve ou não existir tributação sobre os bens que pertencem aos templos de qualquer culto. Algumas entidades possuem imóveis que estão alugados, fugindo da finalidade de uso exclusivo para a pratica da religião.

Ocorre que, o STF decidiu que os imóveis que não estejam sendo utilizados para a religião, não serão tributados desde que, os frutos adquiridos sejam destinados à manutenção dos bens pertencentes ao templo que se dedicam exclusivamente à religião. Ou seja, se uma igreja possui um imóvel alugado para terceiro e esse aluguel é revertido para melhorias, sustento das entidades, o imóvel não sofrerá a incidência de tributos.

O atual entendimento do Supremo Tribunal federal é que a imunidade tributária deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa conforme se depreende do julgado a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.

(STF - RE: 578562 BA , Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070).

Cumpra ressaltar que o Supremo Tribunal Federal negou a imunidade tributária para as maçonarias, com o argumento de que a mesma não se enquadra como religião. Foi usada como argumento o trecho de um site Maçônica do Rio Grande do Sul onde fala que:

"A maçonaria não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos".

A maioria dos ministros alegou que a imunidade se aplica aos templos religiosos, às entidades, e o próprio site da Maçonaria fala que a mesma não se trata de uma religião.

Abaixo, outras decisões do STF e dos Tribunais a respeito do tema:

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO ARE 800395 ES (STF)

Data de publicação: 13/11/2014

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS.** IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade **religiosa** demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração **tributária** demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela **imunidade**. Nos termos da jurisprudência da Corte, a **imunidade tributária** em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO AgR ARE 788666 RJ RIO DE JANEIRO (STF)

Data de publicação: 09/03/2015

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS.** IPTU. IMÓVEL EM OBRAS. PRETENSÃO CUJO ACOLHIMENTO DEMANDARIA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. Nos termos da jurisprudência da Corte, a controvérsia relativa à comprovação da destinação do imóvel para fins de **imunidade** demanda o reexame de fatos e provas, mostrando-se inviável em recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento.

TJ-MS - Apelação APL 01050800720098120008 MS 0105080-07.2009.8.12.0008 (TJ-MS)

Data de publicação: 15/05/2014

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - IPTU - TEMPLOS RELIGIOSOS - EXTENSÃO DO**

ART. 150 , VI , B, DA CF/88 - IMÓVEL DA ENTIDADE RELIGIOSA DESTINADO À MORADIA DO PASTOR - RECURSO IMPROVIDO. Estabelece o artigo 150 , VI , b , § 4.º da Constituição Federal : "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre:b) **templos** de qualquer culto; (...) § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas." Comprovado por meio de auto de constatação que o imóvel, objeto da cobrança do IPTU é destinado à moradia de pastores e missionários em trânsito, não ha dúvidas de que tal bem goza de **imunidade tributária**, porquanto intrinsecamente ligado à finalidade a que se destina.

TJ-DF - Apelação Cível APL 85691120068070001 DF 0008569-11.2006.807.0001 (TJ-DF)

Data de publicação: 18/04/2011

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. TEMPLOS RELIGIOSOS. ALCANCE. IMÓVEL DA ENTIDADE RELIGIOSA DESTINADO À MORADIA DO SACERDOTE. 1. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, EM SEU ART. 150 , INCISO VI , ALÍNEA B, PARÁGRAFO 4º CONFERE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS RELIGIOSOS DE QUALQUER CULTO, ESTANDO ABRANGIDAS AS DEMAIS INSTALAÇÕES QUE GUARDEM ESTRITA FINALIDADE COM A PRÁTICA, O DESENVOLVIMENTO E A DIFUSÃO DA DOUTRINA RELIGIOSA. 2. OS IMÓVEIS DE PROPRIEDADE DA IGREJA DESTINADOS À MORADIA DE SACERDOTES, AINDA QUE NÃO CONTÍGUOS E AFASTADOS DO TEMPLO RELIGIOSO, GOZAM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. 3. RECURSO DO DISTRITO FEDERAL E REMESSA OFICIAL CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS**

TJ-MS - Apelação Cível AC 25449 MS 2007.025449-1 (TJ-MS)

Data de publicação: 20/11/2007

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS** - REFORMA DA SENTENÇA - REQUISITOS DO MANDADO DE SEGURANÇA PRESENTES - RECEBIMENTO DO MANDAMUS - INDEFERIMENTO DA INICIAL - PROVIMENTO DO RECURSO.

TJ-RJ - APELAÇÃO APL 01284398020078190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL CARTORIO ELETRONICO DA 12 VARA FAZ PUBLICA (TJ-RJ)

Data de publicação: 21/01/2016

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INOMINADO NA APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPUT. TEMPLOS RELIGIOSOS. ESTACIONAMENTO.** Não há omissão, contradição ou obscuridade a ser sanada no Acórdão embargado. Do teor das razões expendidas verifica-se que o Embargante pretende dar a seu recurso efeitos nitidamente infringentes, eis que se limita a expressar seu inconformismo com o julgado, alinhando os motivos pelos quais entende que o acórdão deva ser reformado, não sendo, entretanto, os Embargos de Declaração sede adequada para tal providência. Não há que se falar em prequestionamento porque os Tribunais Superiores consideram-no presente quando enfrentada pelo julgador a questão

jurídica suscitada, não exigindo menção expressa dos dispositivos constitucionais e legais que o recorrente reputa violados. Rejeição dos embargos.

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO AgR ARE 895972 RJ RIO DE JANEIRO 0399108-09.2009.8.19.0001 (STF)

Data de publicação: 24/02/2016

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.

TJ-BA - Agravo de Instrumento AI 00070743720168050000 (TJ-BA)

Data de publicação: 28/09/2016

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA B. IMÓVEIS QUE ATENDEM ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE RELIGIOSA. ÔNUS DO ENTE FEDERATIVO DE COMPROVAR EVENTUAL DESVIO DE FINALIDADE. DECISÃO AGRAVADA EM DISSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (ARE 800395 AGR/2014, RELATOR MIN. ROBERTO BARROSO E ARE: 841212 RJ/2014, RELATOR MIN. LUIZ FUX). REFORMA DO DECISUM RECORRIDO. NECESSIDADE. I - O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que "a **imunidade tributária** em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos", desde que comprovado que o imóvel é utilizado de acordo com a finalidade essencial da instituição **religiosa**. II - Consoante entendimento jurisprudencial assentado pelo STJ e pelo STF, em regra, há uma presunção relativa de que os imóveis da entidade **religiosa** são destinados à sua finalidade essencial, sendo ônus do ente federativo provar eventual desvio de finalidade (tredestinação). III - Impositiva é a reforma da decisão recorrida, no sentido de determinar a suspensão da exigibilidade dos créditos **tributários** relativos ao IPTU dos imóveis que foram objeto das Notificações Fiscais de Débitos descritos na ação originária, em virtude da **imunidade tributária** de que trata o art. 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal /1988. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E PROVIDO. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0007074-37.2016.8.05.0000, Relator (a): Carmem Lucia Santos Pinheiro, Quinta Câmara Cível, Publicado em: 28/09/2016)

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 562351 RS (STF)

Data de publicação: 13/12/2012

Ementa: Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO "TEMPLOS DE QUALQUER CULTO". MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO.

I O reconhecimento da **imunidade tributária** prevista no art. 150 , VI , c , da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei.

II Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à **imunidade** prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes.

III A **imunidade tributária** conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos **templos** de qualquer culto **religioso**, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

TJ-RS - Apelação Cível AC 70056534332 RS (TJ-RS)

Data de publicação: 17/06/2014

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).

11. CONCLUSÃO

Diante de todo exposto, conclui-se que as entidades tributárias não podem sofrer pelo Ente tributante o estabelecimento de condições para que as mesmas gozem deste benefício.

Foi abordada a evolução do referido tema desde o Império Romano até a Constituição Federal de 1988, bem como no Código Tributário Nacional. Abordou-se liberdade religiosa e as imunidades na Constituição, conceito das imunidades tributárias, templos e bem como a interpretação dada as normas relativas às imunidades tributárias devem ser entendidas de forma contextualizada, e não isolada.

A pesquisa procurou destacar quais as possibilidades para garantir esses benefícios, mostrando os caminhos que a Imunidade Tributária percorre. Trouxe o fato gerador, princípios e as normas norteadoras para que seja concedida a imunidade tributária.

Trouxe a amplitude da imunidade na tributação para os templos de qualquer culto está sendo difundida, mostrando-se a permissiva do Poder Público para aceitar que as rendas, serviços e patrimônios dos templos sejam imunizados pela norma muito bem colocada no ordenamento jurídico pátrio pelo brilhante legislador constitucional para assegurar a existência dos templos de qualquer culto e assim dar efetividade ao princípio da liberdade religiosa conferida aos cidadãos brasileiros.

12. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21ª edição, 2016.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático, 10ª Edição.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 7ª Edição.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 31 apud ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades Tributárias. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de direito administrativo. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

BULOS, Uadi Lammego. Constituição Federal Anotada. 5ª ed. São Paulo, Saraiva: 2003.

CALMON, Sacha e COELHO, Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Forense.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Tributário, 24ªed, São Paulo: 2005, Malheiros.

CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional, p. 334,24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ªed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ªed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ªed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. - SANTI, Eurico Marcos Diniz. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ªed. Rio de Janeiro: Forense editora, 2005.

COELHO, Claudio Carneiro. A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro. COAD.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 15ªed. São Paulo: Malheiros.

COELHO, Werner Nabiça. A Imunidade Tributária dos Templos – Breves Considerações. São Paulo: RT v.48, jan 2003.

Constituição de 1988, em www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001.

DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário, 4ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel. Anotações in BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 11ªed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

Perfilha no mesmo sentido a doutrina argentina: “Si bien no se puede restringir la libertad de consciencia religiosa, si se puede regulamentar el derecho a praticar um culto religioso, cuando esa práctica lesiona la moral, el orden público o los derechos de terceiros” EKMEKDJIAN, Miguel Angel. Manual de la Constitucion Argentina. 5ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2002.

FERRARA, Francesco. Como aplicar e interpretar as leis. 1ª ed. Belo Horizonte: Líder, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária, São Paulo: RT, 1999.

<http://www.correio24horas.com.br/noticia/nid/prefeitura-cria-grupo-para-analisar-pedidos-de-isencao-de-impostos-de-igrejas-e-terreiros-em-salvador/>

<https://jus.com.br/artigos/33948/a-determinacao-da-natureza-juridica-especifica-do-tributo>

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2004.

<https://leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/decreto/2016/2754/27533/decreto-n-275332016-cria-grupo-de-trabalho-no-ambito-da-secretaria-municipal-da-fazenda-e-daoutrasprovidencia>

MARTINS, Ives Granda da Silva. Curso de Direito Tributário, 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Revista Dialética de Direito Tributário. N. 47, agosto, 1999.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 27ed. São Paulo: Atlas.

MOTTA FILHO, Sylvio Clemente da, e SANTOS, William Douglas Rezinete dos. Direito Constitucional: Teoria jurisprudência e 1000 questões. 12ªed. Rio de Janeiro: Ímpetus, 2003.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de Direito Tributário.

SABBAG, Eduardo. Imunidades Tributárias – Art. 150, VI, “a” e “d”, CF. Material da 6ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e imunidades – REDE LFG – No mesmo sentido CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.85.

SILVA, Jose Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 21ª ed. Malheiros, São Paulo, 2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE n.º. 325.822-2/SP. Relator designado para acórdão: Ministro Gilmar Mendes, DR, 18 dez.2002. DJ de 28.04.1989.

TAVARES, Alexandre Macedo. Fundamentos do Direito Tributário. 3ªed, Florianópolis: Momento Atual, 2006.

.