

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MATO GROSSO DO SUL - UEMS  
UNIDADE UNIVERSITÁRIA DE PARANAÍBA  
CURSO DE DIREITO

JOSÉ AUGUSTO CORRÊA POSTERLLI

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

PARANAÍBA – MS  
2016

JOSÉ AUGUSTO CORRÊA POSTERLLI

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, Unidade Universitária de Paranaíba como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Muraro Novais

PARANAÍBA – MS  
2016

P89i Posterlli, José Augusto Corrêa  
Imunidade tributária dos templos de qualquer culto/ José Augusto Corrêa  
Posterlli. - - Paranaíba, MS: UEMS, 2016.  
64f.; 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Muraro Novais.

Trabalho de Conclusão de Curso (Direito) – Universidade Estadual de  
Mato Grosso do Sul, Unidade Universitária de Paranaíba.

1. Imunidade tributária. 2. Entidades religiosas. 3. Templos. I.  
Posterlli, José Augusto Corrêa. II. Universidade Estadual de Mato Grosso  
do Sul, Unidade de Paranaíba, Curso de Direito. III. Título.

CDD – 343.0481

Bibliotecária Responsável: Susy dos Santos Pereira- CRB1º/1783

**JOSÉ AUGUSTO CORRÊA POSTERLLI**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Este exemplar corresponde à redação final do trabalho de Conclusão de Curso apresentado e aprovado para a obtenção do grau de bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, Unidade Universitária de Paranaíba.

Aprovado em \_\_/\_\_/\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Fabrício Muraro Novais (Orientador)  
Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul

---

Prof.<sup>a</sup> Me. Ana Carla Sanches Lopes Ferraz  
Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul

---

Prof. Me. Christiano Francisco da Silva Vitagliano  
Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul

## **DEDICATÓRIA**

**Dedico este trabalho aos meus pais, uma vez que, sem o seu grande esforço, a sua realização, assim como toda a minha formação, não seriam possíveis.**

## **AGRADECIMENTOS**

Nestes agradecimentos, antes de qualquer coisa, devo toda a minha gratidão a Deus, porque ele me alicerçou durante todo o percurso deste árido caminho, foi nele que encontrei a paz e a serenidade necessários nos momentos de angústia e aflição, além de ser ele a minha luz e o meu norte nos momentos de escuridão e, por isso, sou eternamente grato.

Agradeço a todos os meus familiares que contribuíram, todos à sua maneira, para que eu pudesse concluir esta etapa em minha vida. Neste ponto, faço menção especial aos meus pais, estes que contribuíram de maneira imensurável não só para a realização deste trabalho e a conclusão deste curso de Direito, mas também em todos os aspectos de minha vida, contribuindo de maneira essencial para a formação da pessoa que sou hoje.

De forma especial também agradeço aos meus avós, estes que se fizeram constantemente presentes em todas as etapas do meu crescimento e desenvolvimento como pessoa, contribuindo também, especialmente nestas últimas etapas do curso, com a sua calorosa hospitalidade e amor fraternal.

Agradeço também a todos os professores que tive nestes cinco anos de curso, os quais contribuíram não apenas para o meu conhecimento e formação acadêmica, mas também ajudaram a moldar o meu caráter e minha forma de pensar. Neste ponto, agradeço em particular ao meu orientador, pela grande paciência e pelos inestimáveis ensinamentos que levarei por toda a vida.

Agradeço ainda a todos os colegas curso e todas as amizades que tive o prazer de fazer neste período, porque eles ajudam a aliviar os fardos deste percurso e fazem com a esta longa caminhada seja mais fácil e alegre.

Agradeço, por fim, a todos os funcionários que trabalham na Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul contribuindo, ainda que indiretamente, para a minha formação acadêmica, assim como a de inúmeras outras pessoas.

## **EPIGRAFE**

**A nossa sorte está em nossas próprias mãos, como está nas mãos do escultor a matéria prima que ele converterá em obra de arte. Com essa atividade artística acontece o mesmo que com todas as outras: simplesmente nascemos com o potencial de fazê-lo.**

Johann Wolfgang Von Goethe

## RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar de maneira detalhada e profunda o instituto tributário da imunidade dos templos de qualquer culto, o qual está estatuído no artigo 150, VI, “b” e §4º, da Constituição Federal. A norma imunizante não se trata de meras hipóteses estabelecidas conforme a vontade do legislador, pelo contrário, possui um profundo elemento teleológico, visando garantir não só direito fundamental à liberdade religiosa (artigo 5º, VI, da Constituição Federal), mas também a laicidade do Estado e a sua neutralidade religiosa (artigo 19, I, da Lei Maior). Ato contínuo, diante do vazio legislativo o qual se depara quando do estudo da conceituação dos elementos essenciais à análise da aplicação do instituto, coube à doutrina e jurisprudência a árdua tarefa de conceituar os elementos e, conseqüentemente, determinar a amplitude e a extensão da norma imunizante na aplicação prática. Não obstante, a interpretação ampliativa e larga que se tem dado à imunidade dos templos de qualquer culto, na prática, tem causado uma aplicação distorcida e destoante do elemento teleológico constitucional.

**Palavras-chave:** Imunidade Tributária. Templos de Qualquer Culto. Entidades Religiosas.



## ABSTRACT

This paper has the objective to do a detailed and deep analysis of the temple of any cult tax immunity tributary institute, which is laid down in the article 150, VI, “b” and §4°, of the Federal Constitution. This rule is not just some random cases laid down by the lawmaker, otherwise, it has a deep teleological element, intending to guarantee not just fundamental right of religious freedom (article 5°,VI, of the Federal Constitution), but the laity aspect of the state and it’s neutral religiousness (article 19, I, of the Higher Law). Immediately afterwards, in the face of the legislative emptiness we encounter while studying the definition of the essential elements needed to analyze and apply the institute, fell to the doctrine and the legal precedents determine the scale and the extent of the tax immunity institute applied in practice. Nevertheless, this large and extensive interpretation of the tax immunity institute, in fact, is leading to a distorted and discordant application according to the teleological element of the Federal Constitution.

**Keywords:** Tax Immunity. Temples of Any Cult. Religious Entities.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>1 DO ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR</b> .....	11
<b>1.1 Conceito de Direito Tributário</b> .....	11
<b>1.2 A atividade financeira do Estado</b> .....	13
<b>1.3 O Estado e o poder de tributar</b> .....	15
<b>1.4 Conceito e natureza jurídica do tributo</b> .....	17
1.4.1 Do conceito de tributos e seus elementos .....	17
1.4.2 Das espécies e natureza jurídica dos tributos .....	21
<b>1.5 Limitações ao poder de tributar</b> .....	24
<b>2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	27
<b>2.1 Breve análise da evolução histórica</b> .....	27
<b>2.2 Conceito e natureza jurídica</b> .....	29
<b>2.3 Classificação das imunidades</b> .....	33
<b>2.4 Institutos jurídicos semelhantes</b> .....	36
<b>2.5 Fundamentos das imunidades</b> .....	38
<b>3 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b> ....	42
<b>3.1 Conceituação dos elementos</b> .....	42
3.1.1 Conceito de religião .....	42
3.1.2 Conceito de templo .....	43
3.1.3 Conceito de culto .....	46
<b>3.2 O Estado laico e a liberdade religiosa</b> .....	48
3.2.1 As restrições à liberdade religiosa como limites à imunidade dos templos de qualquer culto .....	50
<b>3.3 Elemento teleológico</b> .....	51
<b>3.4 Abrangência e limites da imunidade</b> .....	53
3.4.1 Abrangência segundo o conceito de templo de qualquer culto .....	53
3.4.2 Abrangência conforme o §4º do artigo 150 da Constituição Federal .....	53
<b>3.5 Aplicação prática e limites da imunidade</b> .....	57
<b>CONCLUSÃO</b> .....	60
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	62

## INTRODUÇÃO

Em um plano histórico mundial, observa-se que a religião tem tido um papel de suma importância na história da humanidade desde a aurora das civilizações até a contemporaneidade, exercendo vultosa influência nas esferas social, cultural, política e econômica.

Na sociedade moderna atual, nota-se um considerável crescimento no número de templos religiosos dos mais diversos credos e, conseqüentemente, o aumento da influência nos diversos setores da sociedade, com destaque para o campo da economia.

O Brasil, desde a proclamação da república até os tempos atuais, é um país laico e não confessional, isto é, apesar da predominância do catolicismo, o Estado brasileiro não adotou uma religião oficial, estando impedido de subvencionar ou atravancar o exercício de um culto em específico, devendo apenas tolerar a sua realização. Neste contexto, a atual Constituição Federal de 1988 enquadrou a liberdade religiosa no rol dos direitos e garantias fundamentais, estando positivada no art. 5º, VI ao VIII da Carta Magna, além de garantir averbar a neutralidade religiosa estatal no artigo 19, I, do mesmo diploma legal.

As imunidades tributárias, previstas no texto da Constituição Federal, são uma forma de limitar o poder tributário do estado, impedindo a incidência de impostos sobre determinados fatos ou pessoas, garantindo, desse modo, a liberdade política, religiosa, social e cultural, em outras palavras, as imunidades tributárias objetivam impedir que certos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes sejam lesados pelo poder tributário estatal.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto está prevista no art. 150, VI, “b” e §4º, da Constituição Federal brasileira de 1988 e tem como finalidade afastar a incidência de impostos sobre os bens, o patrimônio e os serviços que estejam relacionados com as atividades essenciais dessas instituições. O elemento teleológico deste dispositivo legal é resguardar a liberdade religiosa e laicismo estatal no território nacional, eliminando quaisquer barreiras que impeçam o exercício desta liberdade.

A referida norma aplica-se aos templos religiosos de qualquer culto, independentemente do número de fiéis ou da proporção do culto, garantindo, desta feita, a subsistência das igrejas, desde as de grande influência e reconhecimento mundial até aquelas com um número ínfimo de adeptos. Destarte, fica assegurada ao cidadão a liberdade de seguir qualquer religião que lhe interesse, ou até mesmo abster-se de seguir uma.

Diante da grande relevância do tema em questão, o presente trabalho tem por objetivo estudar e analisar de maneira detalhada e aprofundada a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, ressaltando a construção doutrinária e jurisprudencial a respeito do tema, destacando quais situações e quais atividades ensejam a aplicação desta imunidade, além de averiguar a amplitude e a extensão da norma imunizante, especialmente no que tange à difícil aplicação prática das imunidades tributárias.

## **1 DO ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR**

### **1.1 Conceito de Direito Tributário**

De início, cumpre apresentar um conceito de Direito Tributário, expondo uma definição da matéria e apontando-a como um ramo autônomo do Direito, além de destacar a sua grande importância no sistema jurídico nacional.

O Estado, assim como uma empresa, necessita de recursos para desempenhar suas várias funções e manter sua complexa estrutura composta por diversas ramificações e incontáveis servidores públicos, englobando a administração pública direta e indireta. Tendo em vista essa complexidade estrutural e as diferentes funções estatais demandadas pelo interesse público, o recurso monetário é de vital importância para o funcionamento da máquina estatal, observando-se que a atividade financeira se integra em praticamente todas as atividades do Estado. Desta feita, pode-se dizer que um Estado forte é um Estado rico, do mesmo modo que um Estado fraco é um Estado com poucos recursos financeiros e, conseqüentemente, incapaz de exercer suas funções adequadamente.

Diante dessa notável importância da atividade financeira do Estado surge o conceito de Direito Financeiro, assim como discorre Luciano Amaro:

O direito financeiro, como sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, abarca, por compreensão, as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, abrangidas no conceito de tributo. Com efeito, o direito financeiro tem por objeto a disciplina do orçamento público, das receitas públicas (entre as quais se incluem as receitas tributárias), da despesa pública e da dívida pública (AMARO, 2014, p.19).

O autor Hugo de Brito Machado, discorrendo a respeito do conceito, das denominações e das finalidades do Direito Tributário, que também é chamado de Direito Fiscal ou Direito Financeiro, assevera que o Direito Financeiro é uma disciplina jurídica diversa do Direito Tributário, sendo a primeira muito mais abrangente. Além disso, observa que o emprego da denominação Direito Fiscal como sinônimo de Direito Tributário, ocorre por influência do Direito francês (Droit Fiscal) e do Direito inglês (Fiscal Law). Para este autor, não obstante, o Direito Fiscal é mais vasto que o Direito Tributário, envolvendo não apenas os tributos em si, mas todo o Erário, o que acaba se aproximando da definição de Direito Financeiro (MACHADO, 2010, p. 56-57).

Ademais, o referido autor define o Direito Tributário da seguinte maneira:

[...] é possível conceituar o Direito Tributário como o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder (MACHADO, 2010, p.56).

De maneira técnica e didática, Paulo de Barros Carvalho discorre sobre a definição de Direito Tributário da seguinte forma: “Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (CARVALHO, 2007, p. 15).

Destarte, é possível concluir que, enquanto o Direito Fiscal trata de toda a atividade financeira do Estado, envolvendo todas as questões referentes ao Erário, o Direito Tributário, tendo um campo de estudo e aplicação mais restrito, trata apenas dos tributos em si e das relações jurídicas fiscais que advém de sua imposição, arrecadação e fiscalização.

Outrossim, apesar de verdadeira a ideia de unidade e indivisibilidade do Direito em si, pode-se dizer que o sistema jurídico possui ramos autônomos, sendo o Direito Tributário uma dessas disciplinas jurídicas que desfrutam de autonomia. Autonomia esta que advém da estrutura normativa e princípios regulamentadores próprios deste ramo jurídico.

Sobre este tema, discorre o doutrinador Eduardo Sabbag:

O Direito Tributário desfruta de autonomia perante os demais ramos jurídicos. Apresenta-se, pois, como um direito autônomo, em face da homogeneidade de sua estrutura normativa e de seus preceitos elementares. Não é apenas um ramo didaticamente *autônomo* dos demais; frui, sem sombra de dúvida, uma autonomia *dogmática* ou *científica* (corpo de regras próprias orientadas por “princípios jurídicos próprios, não aplicáveis aos demais ramos da ciência jurídica”) e uma autonomia estrutural (institutos dessemelhantes dos demais ramos do Direito) (SABBAG, 2015, p.45).

Em contrapartida, alguns autores defendem que esta autonomia seria meramente didática. Disserta Paulo de Barros Carvalho que a autonomia do Direito Tributário é somente didática, ressaltando que deve ser banida a ideia de autonomia científica, uma vez que esta concepção estaria destruindo um dos princípios gerais do direito: o princípio da unidade do sistema jurídico. O Direito Tributário está intimamente ligado aos demais campos do sistema jurídico (CARVALHO, 2007, p.15).

Urge frisar, no entanto, que esta autonomia não se confunde com independência, visto que o Direito Tributário está relacionado com todos os demais ramos do direito,

principalmente com o campo do direito público, no qual também se enquadra, quais sejam: o Direito Constitucional e o Direito Administrativo.

## 1.2 A atividade financeira do Estado

Assim como foi citado no tópico anterior, a máquina estatal funciona similarmente a uma empresa, necessitando de capital para manter sua estrutura e funcionários, além de exercer de maneira adequada e compatível com o interesse público as suas múltiplas funções. A atividade financeira e a arrecadação de recursos monetários são triviais para o bom funcionamento do Estado e o conseqüente desenvolvimento e melhoria da qualidade de vida na sociedade contemporânea.

A República Federativa do Brasil, como se pode depreender dessa denominação, adotou como forma de estado o Estado Federativo, conforme assevera a Constituição Federal brasileira de 1988 no artigo 1º, *caput*: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...]”, averbando também o artigo 18, *caput*, do mesmo diploma legal: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Essa forma de estado é caracterizada por uma descentralização política, garantindo aos entes federados autonomia, porquanto os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm capacidade de auto-administração, auto-organização, autogoverno e autolegislação nos termos da Magna Carta.

Apesar de a Constituição Federal de 1988 estabelecer expressamente a forma de Estado Federativo, na prática, com as diversas emendas constitucionais que sobrevieram a esta constituição, observa-se que a forma de estado se aproxima de um Estado Unitário, conforme o entendimento do autor Hugo de Brito Machado:

Com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda tenha ficado bastante acentuada, posto que a distribuição das quotas destes nos fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo central. Desde que entrou em vigor, todavia, a Constituição de 1988 vem sendo objeto de emendas que implicaram verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União (MACHADO, 2010, p.29).

A despeito da forma de estado adotado por cada nação, como se vive em uma sociedade de hegemonia capitalista, para que se possa desenvolver qualquer tipo de atividade é necessário que se tenha recursos financeiros, ou seja, dinheiro. Para o desenvolvimento da atividade estatal esse requisito não é mitigado, os estados precisam desenvolver uma atividade financeira para angariar fundos e cumprir a sua função de realizar o bem comum.

O autor Kiyoshi Harada assevera que a finalidade do estado é a realização do bem comum, podendo este ser definido como o bem-estar social e a garantia do pleno desenvolvimento das capacidades humanas. Para que se atinja essas finalidades, o Estado desenvolve diversas atividades: as essenciais, que são desenvolvidas diretamente pelo próprio Estado (segurança pública, prestação jurisdicional e etc.) e as demais atividades que buscam interesses secundários (atividades completares), atividades estas que podem ser realizadas pelo próprio poder público ou por concessionárias. É para a realização dessas atividades de interesse geral que o Estado instituiu o regime de despesas públicas e desenvolve a atividade financeira, que tem como objetivo maior obter o dinheiro necessário para satisfazer as necessidades públicas primárias (HARADA, 2010, p.3-4).

O mesmo autor define a atividade financeira do estado de maneira objetiva e sucinta, qual seja: “Podemos conceituar a atividade financeira do Estado como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum” (HARADA, 2010, p.4).

Hugo de Brito Machado, discorrendo sobre este tema, destaca a considerável importância dos tributos para a economia estatal além de relacionar esta importância com o sistema econômico capitalista. Assim é o seu posicionamento *in verbis*:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia (MACHADO, 2010, p. 25).

No mesmo sentido é a lição de Eduardo Sabbag, apontando os tributos como a principal fonte das receitas do Estado. Receitas estas que serão utilizadas para realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos no artigo 3º da Constituição Federal (SABBAG, 2015, p.35).



Conforme os entendimentos doutrinários supramencionados, conclui-se que diante da grande relevância e importância do dinheiro no plano mundial atual, fato este que acarreta a indiscutível importância da atividade financeira estatal, faz-se mister enfatizar que os tributos são uma das principais fontes de arrecadação monetária do poder público, tendo em vista que o Brasil é um país em que predomina a livre iniciativa na economia e, portanto, o Estado não pode exercer a atividade econômica de maneira direta como via de regra.

### **1.3 O Estado e o poder de tributar**

Diante da conclusão de que os tributos são de grande importância para a atividade financeira do Estado, dado que são uma das principais fontes de capital para o poder público, o poder estatal de tributar também merece o devido destaque, já que é ele que garante ao Estado a possibilidade de instituir os tributos.

Pode-se dizer, portanto, que o poder de tributar é um dos cernes da atividade financeira estatal, fruto da soberania do Estado perante a sociedade, uma vez que os indivíduos abriram mão de parte de sua liberdade para dar à figura do Estado o poder e a soberania para gerir os interesses comuns e garantir a paz social, conforme a concepção dos filósofos contratualistas.

Dentro dos diversos poderes que o Estado possui encontra-se o poder de tributar, sendo este o poder de exigir dos indivíduos os recursos necessários para a realização de seus interesses. Ressalte-se que este poder se encontra previsto expressamente na Carta Magna.

O ilustre autor Ruy Barbosa Nogueira define o poder de tributar do Estado da seguinte forma:

O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer "derivar" para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas "receitas derivadas" ou tributos. Divididos em impostos, taxas e contribuições (NOGUEIRA, 1995, p.29).

Na acepção de Hugo de Brito Machado, o poder de tributar e a relação tributária dele decorrente já não estão mais ligados à noção de imposição forçada e à ideia de escravidão, como era na sua origem; embora essa prática ainda esteja sendo utilizada por algumas autoridades da Administração Tributária. A relação tributária atualmente já não está mais vinculada ao autoritarismo, pelo contrário, está ligada à ideia de liberdade. O poder estatal de

tributar é justificado pela concepção que se adota do próprio Estado. Desta maneira, os indivíduos, por meio de seus representantes, consentem em pagar tributos ao Estado, assim como ocorre na elaboração das demais normas do ordenamento jurídico a que os cidadãos se submetem. Portanto, embora o fundamento deste poder seja a soberania estatal, o instituto do tributo também está calcado na ideia de liberdade (MACHADO, 2010, p.33).

Nesta mesma linha de pensamento, concebendo o dever de pagar impostos como um dever fundamental e essencial para que o Estado cumpra suas funções, está o posicionamento de Klaus Tipke e Douglas Yamashita, citados por Leandro Paulsen:

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, 2002, p.13 *apud* PAULSEN, 2010, p. 30).

A Constituição Federal brasileira assentou o poder de tributar quando delimitou as competências tributárias, conforme prescreve o artigo 145, *caput, in verbis*: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...]”. Dessa maneira, verifica-se que todos os entes federativos têm poder de tributar e, conseqüentemente, possuem competência tributária estabelecida expressamente na Carta Magna. Não obstante, cumpre destacar que apenas os entes políticos possuem competência tributária (que não se confunde com capacidade tributária), sendo esta indelegável.

Essa distinção entre poder de tributar e competência tributária, constatando também a relação entre estes institutos, é feita de maneira simples e eficaz pelo já referido autor Hugo de Brito Machado, que assim dispõe: “Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária” (MACHADO, 2010, p. 34).

O Sistema Tributário Nacional está previsto nos artigos 145 a 162 da Lei Maior, abarcando desde as normas gerais sobre as competências tributárias, competências específicas de cada ente federativo, além de tratar também da distribuição das receitas provenientes dos tributos.

O autor Sacha Calmon destaca o duplo aspecto do poder constituinte em matéria tributária, quais sejam estes aspectos: o poder de instituir tributos e as limitações deste poder em proteção aos indivíduos submetidos a este poder. Nas palavras do autor:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos (CALMON, 2004, p. 39).

Destarte, observa-se que a Constituição Federal, ao mesmo tempo em que concedeu ao Estado o poder de instituir e cobrar tributos dos cidadãos por meio das competências tributárias, também assumiu uma postura protetiva ao estabelecer limites ao exercício desta competência, resguardando os indivíduos de possíveis abusos de poder e arbitrariedades por parte do Estado. Matéria esta que será objeto de análise em tópico específico do presente trabalho.

Diante do que foi exposto e tendo como base os posicionamentos doutrinários citados, a conclusão que pode ser extraída é que o poder de tributar e a consequente relação tributária, averbados na Constituição Federal quando esta distribui e delimita as competências tributárias de cada ente federativo, em teoria deveriam ser exercidos de maneira não autoritária e tendo como objetivo a realização dos interesses comuns; os cidadãos, tendo em mente a importância dos recursos financeiros advindos dos tributos para o Estado, deveriam pagá-los de bom grado, uma vez que ao fazê-lo estariam contribuindo para o bem comum da sociedade. Não obstante, ao fazer uma análise da aplicação prática deste exercício do poder de tributar no Estado brasileiro e a aplicação dos recursos angariados, chega-se à lamentável conclusão de que existe um abismo entre a teoria e a sua aplicação prática.

#### **1.4 Conceito e natureza jurídica do tributo**

Ante o entendimento demonstrado anteriormente, apontando os tributos como uma das principais fontes de receitas financeiras para o Estado, é imprescindível, tanto para o estudo do Direito Tributário como para o desenvolvimento deste trabalho, a conceituação, classificação e a determinação da natureza jurídica dos tributos.

##### **1.4.1 Do conceito de tributos e seus elementos**

Os tributos, fruto do exercício do poder de tributar estatal e fonte da relação jurídica tributária, haja vista a sua extraordinária importância para o Direito Tributário como um todo,

são abordados de maneira ampla e frequente não só em obras doutrinárias sobre Direito Tributário, como também no ordenamento jurídico pátrio.

O legislador, no artigo 3º do Código Tributário Nacional, estabeleceu uma definição detalhada de tributo para o ordenamento jurídico nacional. Nos termos do referido artigo: “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”.

Desse conceito de tributo averbado no Código Tributário Nacional, podemos extrair os seguintes elementos que integram a definição deste instituto jurídico e que serão analisados separadamente: “prestação pecuniária compulsória”, “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, “que não constitua sanção de ato ilícito”, “instituída em lei” e “cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada”.

Da expressão “prestação pecuniária compulsória” infere-se que os tributos devem ser pagos em dinheiro, em moeda nacional, além de ser proibido o pagamento de tributos *in natura* ou *in labore*. Esse caráter pecuniário dos tributos é inafastável, uma vez que estes não podem ser relacionados com uma obrigação que não seja pecuniária, como a prestação de serviço militar obrigatório ou o trabalho no Tribunal do Júri. Lembrando-se que a obrigação de pagar o tributo é a obrigação principal, conforme o disposto no artigo 113, §1º, do CTN (SABBAG, 2015, p. 408-409).

O termo “compulsória” utilizado na expressão citada anteriormente exprime a ideia de obrigatoriedade, de algo não facultativo ou discricionário, ou seja, na cobrança dos tributos não é levada em conta a vontade do sujeito passivo. A respeito do tema, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho tece os seguintes comentários:

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal - o "permitido"). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária (CARVALHO, 2007, p. 25).

A expressão “em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir” reafirma a expressão “prestação pecuniária” já citada anteriormente na definição dos tributos, tendo em vista que traduz a noção de que os tributos devem ser pagos em dinheiro, mais

especificamente em moeda nacional. Nesse sentido, o artigo 162 do Código Tributário Nacional dispõe sobre o como o pagamento dos tributos deve ser efetuado:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

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

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho a referida expressão gera uma redundância no dispositivo legal, dado que repete a ideia de prestação pecuniária já expressa anteriormente, o que acaba tornando a expressão “em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir” desnecessária. Além disso, a referida expressão ampliou demasiadamente o âmbito das prestações pecuniárias, haja vista que qualquer bem pode ter seu valor expresso pecuniariamente (CARVALHO, 2007, p. 25).

Em seguida, o código traz a sentença “que não constitua sanção de ato ilícito” com o intuito de ressaltar o fato de os tributos não possuírem caráter de penalidade ou punição por algum ato ilícito cometido. Não se pode olvidar a distinção entre tributo e multa, posto que esta última tem o condão de aplicar uma penalidade em dinheiro pela prática de algum ato considerado ilícito pelo ordenamento jurídico, ao contrário do caráter que possuem os tributos no ordenamento jurídico atual. Não obstante, deve-se ter em mente o princípio *pecunia non olet* ou “o dinheiro não tem cheiro”, com base no qual se extrai a ideia de que não importa para o fisco a ilicitude da atividade da qual adveio o fato gerador definido em lei, apenas este último deve ser lícito, não importando a sua origem.

Nessa toada, Kiyoshi Harada disserta:

“Que não constitua sanção de ato ilícito” – essa expressão serve para distinguir tributo de multa, que sempre representa sanção pecuniária pela prática de ato ilícito. É claro que o descumprimento de normas tributárias, também, gera imposição de penalidade pecuniária. A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude do ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional da isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade (HARADA, 2010, p. 304-305).

O código em seguida prescreve que a prestação deve ser “instituída em lei”, designando que os tributos devem ser criados por meio de lei, em consonância com o princípio da legalidade. Destarte, a instituição de um tributo ou a sua majoração dependerá de

lei, conforme o artigo 97, I e II, do CTN. Este fato garante a segurança jurídica e salvaguarda os cidadãos de possíveis cobranças arbitrárias por parte do poder público.

Ademais, evidencia que os tributos são uma obrigação *ex lege*, ou seja, uma obrigação que decorre de lei. Diante disso, atenta-se para o fato de que a relação tributária e a obrigação de pagar os tributos surgem a partir da realização do fato gerador previsto em lei para determinado tributo, sendo irrelevante a vontade das partes, conforme assevera o artigo 123 do CTN. Cumpre destacar, com fulcro no princípio da legalidade, que os tributos devem ser instituídos por meio de lei ordinária ou complementar, conforme o artigo 150, I, da CF c/c 97, I e II, CTN. Entretanto, existem certas ressalvas, como a possibilidade de instituição e majoração de tributos por meio de medida provisória, com exceção dos tributos afetos à lei complementar (artigo 62, §1º, III, CF, incluído pela EC nº 32/2001 que derogou o artigo 3º do CTN), ou os casos previstos na Constituição Federal de alguns tributos que podem ter as suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, quais sejam: II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível conforme os artigos 153, §1º; 155, §4º, IV, “c” e 177, §4º, I, “b”, todos da CF (SABBAG, 2015, p. 412).

Por fim, a última expressão trazida pelo artigo 3º do CTN na conceituação legal dos tributos é a seguinte: “cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada”. Esta expressão se refere à forma como será feita a cobrança dos tributos, revelando que a cobrança deverá ser feita pela administração pública e será plenamente vinculada, não permitindo qualquer discricionariedade à autoridade no exercício da cobrança tributária e salientando a inexorabilidade dos tributos.

O autor Hugo de Brito Machado, em lição sobre o tema em análise, esclarece sobre a expressão utilizada pelo Código Tributário Nacional e destaca o que se pode extrair do conceito de atividade vinculada:

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma (MACHADO, 2010, p. 68).

Grande parte dos doutrinadores de Direito Tributário, no entanto, tece críticas a respeito da definição de tributo elaborada pelo legislador no artigo 3º do Código Tributário Nacional, afirmando que o texto legal apresenta diversas redundâncias, termos desnecessários, imprecisões terminológicas e até mesmo omissões de institutos importantes para a conceituação.

Nesse seguimento, o autor Luciano Amaro, que dedicou um tópico de seu livro “Direito Tributário Brasileiro” para tecer críticas ao conceito legal de tributo, disserta que esta conceituação deveria ser feita pela doutrina e não pelo legislador. Nas palavras do autor:

Definir e classificar os institutos do direito é tarefa da doutrina. Contudo, em 1966, recém-editada a Reforma Tributária traduzida na Emenda n. 18/65, o Código Tributário Nacional adotou uma linha didática na disciplina do sistema tributário, insistindo, ao longo do seu texto, na fixação de certos conceitos básicos. Embora hoje já não persistam razões para isso, a Constituição de 1988 consagra em seu texto a atribuição à lei complementar, entre outras tarefas, da função de estabelecer a “definição de tributos” (art. 146, III, a) (AMARO, 2014, p.31).

Apesar das críticas apresentadas e sem aprofundar nas discussões a respeito das redundâncias e imprecisões terminológicas, constata-se, pelas normas legais citadas e pelos variados posicionamentos doutrinários apontados, que o conceito de tributo estabelecido pelo ordenamento jurídico nacional é de grande complexidade, tendo em vista que envolve diversas expressões. Estas expressões, quando analisadas separadamente, fazem referência a inúmeras normas jurídicas de diferentes diplomas legais, além de envolver uma grande quantidade de institutos estudados pelo Direito Tributário, fato que demonstra a inegável amplitude da matéria. Isso ocorre porque os tributos são o cerne de todo o Direito Tributário e praticamente todo estudo dentro deste campo do direito envolverá o instituto dos tributos.

#### 1.4.2 Das espécies e natureza jurídica dos tributos

Uma vez apresentada a conceituação dos tributos no ordenamento jurídico pátrio, cabe agora discorrer a respeito das espécies de tributos existentes no sistema tributário nacional além de analisar a natureza jurídica dos tributos.

A temática das espécies tributárias é um campo de difícil estudo, tendo em vista a existência de uma grande divergência doutrinária sobre a matéria dentro do Direito Tributário. Há uma ampla discussão entre os autores deste campo do direito sobre quais prestações

podem ser enquadradas como espécies de tributo, existindo divergências a respeito da questão das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios serem considerados espécies de tributo.

A Constituição Federal, no seu artigo 146, II, “a”, estipulou que caberá à lei complementar a função de determinar a definição de tributo e de suas espécies. Não obstante, o Código Tributário Nacional, ao cuidar dessas definições, o fez de maneira deficiente, o que permitiu que a doutrina mantivesse acesa a discussão a respeito das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico nacional. O ponto central destas divergências e discussões é a controvertida natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais, a despeito do rol de tributos elencado no artigo 5º do CTN, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Frisando que a importância da definição destas espécies vai além de uma mera discussão acadêmica, visto que influirá na sujeição das mencionadas figuras tributárias aos princípios tributários e, principalmente, nas imunidades tributárias averbadas pela Constituição, podendo inviabilizar a sua exigência em certas ocasiões (AMARO, 2014, p. 35-36).

Existem autores que adotam a clássica teoria tripartite para determinar as espécies de tributos, teoria esta que adota como espécies de tributos apenas aquelas elencadas expressamente no artigo 5º do CTN, quais sejam: imposto, taxa e contribuições de melhoria. Sem embargo a essa teoria, a corrente majoritária da doutrina adota a teoria pentapartite, que inclui como espécies de tributo, além daquelas elencadas no artigo do CTN supracitado, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. É importante evidenciar que a maior parte das discussões doutrinárias e divergências referidas anteriormente se concentram na inclusão dos empréstimos compulsórios como espécies de tributos, estes que estão averbados no artigo 148 da Carta Magna brasileira.

Kiyoshi Harada, explicando sobre as divergências existentes sobre o tema em estudo, discorre brevemente a respeito dos pontos principais das discussões:

Sabe-se que o tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É a clássica divisão tripartite dos tributos. Alguns autores negam o caráter de tributo ao empréstimo compulsório; outros excluem as contribuições sociais do elenco tributário, denominando-as de contribuições para-fiscais (HARADA, 2010, p.306).

Apesar de a teoria pentapartite ser a corrente doutrinária predominante entre os autores de Direito Tributário, existem outros também renomados que ainda relutam em aceitar



os empréstimos compulsórios como espécie de tributo. Como exemplo, aponta-se como um dos expoentes desta corrente doutrinária o doutrinador Hugo de Brito Machado, que afirma que o empréstimo compulsório é parte de uma categoria jurídica autônoma, possuindo natureza jurídica e identidade específicas, tendo por base o artigo 4º do CTN. Conclui o aludido autor que existem no Sistema Tributário brasileiro apenas quatro espécies de tributos, sendo elas: imposto, taxa, contribuições de melhoria e contribuições sociais; estas últimas divididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social (MACHADO, 2010, p.70).

De qualquer modo, não olvidando as importantes discussões doutrinárias sobre esta questão e a manifesta importância da matéria para a temática desenvolvida no presente trabalho, não cumpre aprofundar-se nos estudos a respeito do enquadramento ou não do empréstimo compulsório como espécie tributária. À vista disso, para todos efeitos este trabalho seguirá a teoria pentapartite das espécies tributárias, uma vez que esta é a corrente doutrinária majoritária, dado o devido respeito e importância a todos os entendimentos divergentes.

Feitas as elucidações e destacados os pontos relevantes a respeito das espécies de tributo, o foco agora será voltado para a natureza jurídica dos tributos. Nesse contexto, o Código Tributário Nacional tratou da natureza jurídica dos tributos em seu artigo 4º, que tem a seguinte redação:

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

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

Desta feita, com fulcro na determinação legal, para que se verifique a natureza jurídica de um tributo, deve-se analisar qual é o seu fato gerador e a partir daí se concluirá se este se trata de um imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição social ou empréstimo compulsório. Nessa perspectiva, Luciano Amaro explana sobre a aplicação do artigo mencionado:

Para aplicar o critério desse art. 4º, teríamos de identificar, portanto, em cada exação, qual o seu fato gerador, para indagar, em seguida, se este corresponde ao conceito de fato gerador de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria. Feito

isso, e abstraindo-se a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como abstraindo-se a destinação do produto da arrecadação, o intérprete estaria habilitado a determinar a que espécie de tributo corresponderia a exação: imposto, taxa ou contribuição de melhoria (AMARO, 2014, p.53-54).

Neste mesmo ponto de vista está o entendimento do autor Sacha Calmon, que tece os seguintes comentários a respeito da aplicação prática do preceito legal estabelecido no artigo 4º do CTN:

O CTN está, no tangente à qualificação do tributo, rigorosamente certo. O que importa é analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, diferentes o nomen juris, características jurídico-formais e o destino da arrecadação. Agora, se temos em mira não a natureza jurídica específica do tributo, mas o controle do Estado, do seu poder de tributar, o destino da arrecadação é importantíssimo. O fim, em si não serve para definir a natureza jurídica específica do tributo. Tributos afetados a finalidades específicas sempre existiram (CALMON, 2004, p.473).

Esta determinação tem também o condão de garantir uma maior segurança jurídica ao cidadão contribuinte, tendo em vista que visa extinguir a prática comum do poder público em instituir verdadeiro impostos inominados rotulados falsamente de taxas, com o objetivo de fugir da estrita especificação de tributos realizada na Constituição Federal e destinar o produto das arrecadações a determinados órgãos, fundos ou serviços (HARADA, 2010, p.306).

Por fim, considerando os apontamentos realizados e tendo por fundamento os posicionamentos doutrinários destacados, conclui-se que diante dos casos concretos em que se verifique a cobrança de um tributo, o que se deve averiguar para determinar em qual espécie tributária esta se enquadrará é o seu fato gerador, não importando a sua rotulação ou a destinação das arrecadações, como se depreende do texto do artigo 4º do CTN. Determinar a natureza jurídica de um tributo é de suma importância para o presente trabalho, visto que este poderá influir na aplicação do instituto das imunidades tributárias, que é o âmago da temática da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

### **1.5 Limitações ao poder tributar**

Conforme ressaltado anteriormente, o Direito Tributário tem o condão não apenas de regulamentar a instituição dos diversos tributos, mas também de proteger os cidadãos contribuintes de eventuais arbitrariedades no exercício do poder de tributar estatal. Para tanto, o legislador criou as chamadas limitações ao poder de tributar, uma vez que este poder,

conforme já apontado, não é absoluto e sofre limitações com o intuito de resguardar os indivíduos.

Desta feita, analisaremos estas limitações ao poder de tributar do Estado de um modo geral, apontando os pontos mais importantes e pertinentes ao tema. Posteriormente, no próximo capítulo deste trabalho, o estudo será aprofundado com enfoque em uma dessas limitações em específico, sendo que esta é o cerne da temática do presente trabalho, qual seja: as imunidades tributárias.

Esse tema é comumente tratado com a nomenclatura de “limitações constitucionais ao poder de tributar”, no entanto, Luciano Amaro afirma que existem também limitações infraconstitucionais. Nas palavras do mencionado autor:

O exercício da competência tributária faz-se, como vimos, dentro de balizamentos materiais e formais, que, didaticamente, são estudados como “limitações constitucionais do poder de tributar”, rótulo que, aliás, não é suficientemente compreensivo, já que “limitações” existem também em normas infraconstitucionais (AMARO, 2014, p.92).

O legislador constituinte, ao distribuir e delimitar as competências em matéria tributária para cada ente federativo, já estabeleceu uma limitação ao poder de tributar, uma vez que ao averbar as competências privativas de um ente político, vedou o exercício dessa mesma competência por parte das demais entidades políticas. Além dessa limitação imposta na distribuição das competências em matéria tributária, a Constituição Federal, ao estatuir os princípios constitucionais tributários, também criou limitações ao poder de tributar, haja vista que estes princípios funcionam como uma espécie de escudo para os cidadãos contribuintes, protegendo-os de eventuais abusos e injustiças, freando o exercício da atividade tributária por parte da administração pública (HARADA, 2010, p.358-359).

Observa-se, portanto, que a própria delimitação das competências tributárias por parte do poder constituinte já constitui uma limitação ao poder estatal de tributar, determinando quais tributos os Municípios, Estado, União e Distrito Federal poderão instituir, bem como estabelecendo as competências privativas de determinados entes. Aumentando ainda mais as limitações e reforçando a proteção aos cidadãos, a Magna Carta ainda designou princípios tributários que devem ser seguidos e respeitados no exercício deste poder.

Discorrendo sobre esse tema, o autor Luciano Amaro sumariza os pontos principais da matéria da seguinte maneira:

A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias (técnica por meio da qual, na definição do campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, se excepcionam determinadas situações, que ficam, portanto, fora do referido campo de competência tributária). Essa matéria é objeto de seção específica da Constituição (arts. 150 a 152), justamente com o título “Das Limitações do Poder de Tributar”, no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional (AMARO, 2014, p.90).

Assim sendo, as limitações em sentido amplo são todas as limitações impostas ao poder de tributar do Estado impostas pelo ordenamento jurídico de um modo geral, já em sentido restrito, as limitações são os chamados princípios fundamentais do direito constitucional tributário, preceituados na Magna Carta nos artigos 150 a 152, quais sejam: legalidade (art. 150, I), isonomia (art. 150, II), irretroatividade (art. 150, III, “a”), anterioridade (art. 150, III, “b”), proibição de confisco (art. 150, IV), liberdade de tráfego (art. 150, V), imunidades (art. 150, VI), outras limitações (arts. 151 e 152) (MACHADO, 2010, p.290-291).

Não é pertinente ao tema em foco no presente trabalho aprofundar o estudo da limitações ao poder estatal de tributar de uma maneira geral, de modo que não será feita uma análise dos referidos princípios individualmente. O que se deve salientar, diante de todo o exposto, é que o poder de tributar, apesar de estar calcado na supremacia do Estado e seu poder de império sobre os cidadãos, não é absoluto e, portanto, sofre limitações, estando estas averbadas tanto na Constituição Federal como na legislação infraconstitucional.

Feitas estas considerações sobre as limitações de uma maneira genérica, o próximo capítulo tratará do instituto das imunidades tributárias, estas que, conforme demonstrado anteriormente, se enquadram no rol das limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no artigo 150, VI, da Lei Maior.

## 2 DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 2.1 Breve análise da evolução histórica

Os tributos, conforme estudado no capítulo anterior, são uma das principais fontes de arrecadação monetária para o Estado no contexto econômico capitalista atual. No entanto, os tributos não são uma criação jurídica recente, tendo em vista que estes existem desde a aurora das civilizações humanas, quando se verificou o surgimento dos primeiros agrupamentos humanos organizados em sociedades gerenciadas por um poder superior, o qual, posteriormente, convencionou-se chamar de Estado.

Desde a origem destes primeiros Estados, mesmo nos mais desorganizados e rudimentares, contata-se que houve a cobrança de tributos por parte do poder público, cobrança esta que era efetuada e paga pelos cidadãos contribuintes das mais variadas formas, variando de acordo com o local ou período histórico em estudo.

Assim como os tributos, as imunidades tributárias, instituto jurídico de igual importância para o Direito Tributário contemporâneo, também acompanham as civilizações humanas no decorrer da história, variando e sofrendo modificações com a passar das eras, com fulcro nos interesses políticos, econômicos e sociais de cada período histórico.

O autor Ruy Barbosa Nogueira, explanando a respeito da tributação no Império Romano leciona:

*Munus* é precisamente o singular de *munera*, que nos tempos romanos era a denominação e conceito de tributos. Quem não estava sujeito ao tributo tinha *immunitas*, que veio dar origem a nosso termo imunidade. Já vimos ser hoje a imunidade categoria constitucional, de exclusão do próprio poder de tributar (v. Imunidade) (NÓGUEIRA, 1995, p. 312-313).

Durante o período da Idade Antiga na China, Índia e Babilônia, bem como na Idade Média que se seguiu, o instituto das imunidades tributárias estava intimamente ligado com a sociedade estamental ou divisão social de castas da época. Nesse contexto, as camadas mais altas da sociedade (destacando-se a nobreza e o clero durante Idade Média) eram os detentores dos privilégios tributários, estes que eram concedidos pelo soberano local, enquanto as classes trabalhadoras e subalternas suportavam uma carga tributária desumana. Esse quadro de privilégios baseado na classe social a que o indivíduo pertencia perdurou até a Revolução Francesa, esta que, guiada pelos ideais iluministas e pelos princípios da liberdade,

igualdade e fraternidade, buscou romper com esse panorama de concessão de privilégios tendo por base a divisão social, além de modificar o modo como se davam as relações entre o soberano e as classes inferiores (REIS JÚNIOR, 2010, p.1).

Seguindo para o contexto do século XIX, o autor Kilandre Araújo Meira, embasado nos ensinamentos de Américo Lourenço Masset Lacombe, afirma que a imunidade tributária, como um instituto jurídico do Estado moderno, surgiu a partir da construção jurisprudencial dos Estados Unidos da América sobre a imunidade da federação. A situação concreta que deu origem a esta discussão foi o caso *McCulloch X Maryland*, que surgiu no cenário da segunda tentativa de implementação do Banco dos Estados Unidos, no ano de 1816 (LOURENÇO *apud* MEIRA, 2003, p. 15).

Sem adentrar a análise do julgamento de mérito no referido caso, julgado pela Suprema Corte Americana, cabe dar destaque à importância histórica e a influência que esta contenda exerceu na formação do instituto da imunidade tributária como é concebido atualmente. Nas palavras do autor supramencionado:

O conceito de imunidade trazido pelo precedente histórico americano limita-se a asseverar o benefício fiscal constitucional da federação, havendo ainda outros antecedentes ao longo do tempo para se construir a ideia perfeita e acabada de imunidade recíproca como hoje adotada, mas a relevância deste fato judicial para o conceito de imunidade reside em duas ideias centrais as quais serão pontos característicos e definidores do conceito de imunidade tributária, quais sejam: a imunidade deriva de um valor constitucional que se pretende proteger e ela é uma limitação constitucional ao poder constituído.

[...]

Quanto à ideia de limitação do poder estatal essa é a perspectiva de afirmação da imunidade, ou seja, a supremacia de um valor constitucional frente aos poderes instituídos por esta constituição. A imunidade é corolário da própria afirmação do Estado Democrático de Direito, limitando o poder tributante, portanto, admitir-se que ela pudesse ser revogada seria eliminar óbice ao poder tributante (MEIRA, 2003, p.17).

Em consonância com o que foi apresentado, percebe-se que o instituto da imunidade acompanha a história das civilizações desde a antiguidade até a contemporaneidade, sofrendo alterações de acordo com os valores e interesses predominantes em cada época, destacando-se a grande importância da Revolução Francesa e dos diversos movimentos de independência de diversas nações que, norteados pela ideologia iluminista, romperam com a ordem político-econômica vigente e estabeleceram novos padrões para as relações entre cidadãos e Estado, onde se incluem a tributação e as imunidades.

No que se refere ao histórico da imunidade tributária no plano do ordenamento jurídico brasileiro, Aline Laranjeiro Mota, em um artigo sobre a imunidade dos templos, afirma que o início se dá com a proclamação da república e o conseqüente surgimento da República Federativa do Brasil, surgindo assim os princípios basilares que passariam a fundamentar o ordenamento jurídico pátrio, que posteriormente viria a normatizar o sistema tributário nacional e os casos sujeitos à imunidade. Assim, com a promulgação da primeira Constituição Federal da República brasileira em 1891, ficam fixadas as primeiras hipóteses de imunidade tributária, averbadas expressamente no texto constitucional. Quanto à imunidade dos templos de qualquer culto em específico, esta hipótese de imunidade foi estabelecida no sistema jurídico tributário nacional com a Constituição Federal de 1946, hipótese que está prevista no texto da Lei Maior até os dias atuais, agora na Constituição de 1988 (MOTA, 2008, p.2).

Na estrutura jurídica brasileira, a Constituição Republicana de 1891 previa apenas a imunidade recíproca dos entes da federação em seu texto, não averbando outras hipóteses de imunidade. Promulgada a Constituição Federal de 1946, foram inseridas no ordenamento jurídico as demais hipóteses de imunidade, haja vista que o texto da lei maior abarcou os demais casos (REIS JÚNIOR, 2003, p.1). Aliomar Baleeiro, citado por Ari Timóteo Reis Júnior, tece os seguintes comentários sobre as imunidades tributárias na Constituição de 1946:

Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira. Por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações da Ciência das Finanças, velha fonte de onde afinal promanam (BALEIRO *apud* REIS JÚNIOR, 2003, p.1).

Nesse diapasão, constata-se que a evolução das imunidades tributárias no Brasil, assim como ocorreu no ordenamento jurídico de diversas nações estrangeiras, vem ocorrendo desde a sua instituição em 1891, passando pela Constituição de 1946, que ampliou o rol de imunidades, até chegar à atual Constituição Federal de 1988, que estatuiu as imunidades tributárias em seu artigo 150 inciso VI. Mesmo estando expressamente previsto no texto constitucional atual, o instituto das imunidades não está engessado, dado que o sistema tributário, assim como todo o direito, nunca deixa de se transformar, adaptando-se aos novos paradigmas que surgem com o passar do tempo.

## **2.2 Conceito e natureza jurídica**

Feitos alguns breves apontamentos a respeito da evolução histórica das imunidades tributárias, destacando períodos e eventos históricos que influenciaram diretamente nas transformações pelas quais este instituto passou, bem como apresentado um resumo a respeito do seu surgimento e evolução nas constituições brasileiras, importa agora focar o estudo no instituto das imunidades tributárias no contexto legislativo e jurisprudencial atual.

A Constituição Federal de 1988, no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, previu as hipóteses de imunidade tributária em seu artigo 150, inciso VI, inserido na seção de limitações ao poder de tributar (artigo 150 ao 152 da CF). Estabelece o mencionado artigo *in verbis*:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Além dessas imunidades gerais estatuídas no artigo 150, VI, da Constituição Federal, a Lei Maior ainda averbou outras hipóteses em diversos outros artigos, quais sejam: artigo 5º, XXXIV, “a” e “b”; 5º, LXXIII; 5º, LXXIV; 5º, LXXVI, “a” e “b”; 5º, LXXVII; 150, § 2º; 153, § 3º, III; 153, § 4º; 153, § 5º; 155, X, “a”; 155, X, “b”; 155, X, “c”; 155, XI; 155, §3º; 156, II; 156, § 2º, I; 156, § 3º; 184, § 5º; 195, § 7º; 226, § 1º; 230, § 2º (MORAES, 2014, p.931).

Cumpre salientar que as imunidades tributárias estão regulamentadas apenas no plano constitucional, de modo que a Lei Maior previu em seu artigo 146, inciso II, que a matéria das imunidades tributárias poderá ser regulada por lei complementar, sendo esta o Código Tributário Nacional. Assim é o texto do referido artigo:



Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

No plano doutrinário, a imunidade é um tema amplamente abordado e discutido por diversos autores da área do Direito Tributário e do Direito Constitucional, uma vez que o instituto, devido à sua complexidade e importância na aplicação prática, demanda uma ampla construção interpretativa no campo da doutrina, não se olvidando a expressiva importância da jurisprudência.

Ricardo Castilho, em um texto em que busca relacionar o Direito Tributário com os Direitos Fundamentais, embasado nas lições de Luciano Amaro, afirma que as normas constitucionais imunizantes, inseridas dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar na Constituição Federal (Título VI, Capítulo I, Seção II), tem como fundamento os direitos e garantias fundamentais e estão esparsas no texto constitucional e infraconstitucional, podendo, em alguns casos, resultar das especificidades de determinado tributo (CASTILHO *apud* AMARO, 2012, p.21).

A imunidade tributária nada mais é do que uma competência negativa para instituir tributos. Do mesmo modo que o legislador averbou quais são as competências tributárias de cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), foram também previstas as áreas em que não pode haver exação tributária, tendo em conta que o ordenamento jurídico pátrio adotou um rígido sistema de distribuição das competências impositivas, ou seja, o legislador constituinte cuidou de estabelecer de maneira rígida e completa as competências tributárias, não permitindo que a legislação ordinária modifique o alcance das normas tributárias. Nesse sentido, as normas imunizantes são verdadeiras hipóteses de “incompetências tributárias” determinadas pela norma constitucional (SABBAG, 2015, p.287-288).

O ilustre constitucionalista Gilmar Ferreira Mendes, que também é um dos ministros do Supremo Tribunal, juntamente com Paulo Gustavo Gonet Branco, em seu curso de Direito Constitucional, comenta a respeito das imunidades tributárias:

Tradicionalmente, as imunidades têm sido compreendidas, ao lado dos princípios, como espécies de “limitações ao poder de tributar”, na clássica terminologia de Aliomar Baleeiro. A diferença é que, enquanto estes disciplinam a forma de exercício da competência tributária, aquelas estabelecem hipóteses em que a competência não pode ser exercida de forma alguma. As imunidades estabeleceriam verdadeiros limites ou proibições ao exercício do poder de tributar. Em certo

sentido, é possível reconhecer nelas meios de demarcar a competência tributária, isto é, diretrizes que compõem o próprio limite daquilo que é demarcado. A competência já nasce delimitada (MENDES; BRANCO, 2015, p.1420).

O ente tributante, portanto, ao exercer o poder de tributar estabelecido nas competências tributárias previstas na Constituição Federal, deve observar as delimitações negativas também estabelecidas no texto constitucional e infraconstitucional, essas chamadas de limitações ao poder de tributar. Dentre essas limitações estão as imunidades tributárias, estas que determinam situações sobre as quais não podem incidir normas tributárias, em outras palavras, são hipóteses que impedem o ente tributante de cobrar impostos dentro dos limites estabelecidos.

A tributarista Regina Helena Costa frisa a dupla natureza das imunidades: por um lado são normas constitucionais que delimitam negativamente a competência, por outro são normas de direito subjetivo dos cidadãos, favorecidos direta ou indiretamente. Nesse sentido, as normas imunizantes podem ser vistas sob o aspecto formal ou material. Do ponto de vista formal, as imunidades são uma exceção à generalidade da competência tributária, desse modo, nesse aspecto, as imunidades são a intributabilidade de certas pessoas, coisas ou bens previstos pela constituição. Já do ponto de vista material, é um direito público subjetivo do qual algumas pessoas gozam, garantindo que estas não sofram a exação tributária estatal na forma estabelecida na Carta Magna (COSTA, 2014, p.70).

Vale destacar a diferença existente entre os princípios constitucionais tributários que limitam o poder de tributar das imunidades tributárias em si, uma vez que os princípios estabelecem os parâmetros e limites que devem ser observados na criação das normas tributárias, isto é, direcionam o legislador no processo de criação dos preceitos legais. Já as imunidades são não-incidências constitucionalmente qualificadas, que impedem o poder legislativo de exercer o poder de tributar em certas ocasiões, de modo que nem todo princípio leva a uma imunidade. Lembrando que, de um modo geral, o termo limitações ao poder de tributar abarca tanto os princípios constitucionais tributários quanto as imunidades (COELHO, 2004, p.185-186).

Mesmo com uma ampla e profunda construção doutrinária tratando do tema das imunidades tributárias, alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho, ainda tecem severas críticas a respeito da insuficiência e das lacunas existentes nas definições doutrinárias. Nas palavras do referido autor:

Apesar de uns e a prazer de outros, cremos que o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia. O menos impertinente fiscal da coerência própria às asserções doutrinárias descobrirá desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto, ao lado de abundantes colocações de índole econômica, sociológica, ética, histórica e, em grande profusão, de cunho político. Entre os autores que mais destramente cuidaram do assunto, há poucas discrepâncias, reinando certo equilíbrio de conceitos, singular e estranho, num tema que teria tudo para provocar as mais aceras discussões acadêmicas (CARVALHO, 2007, p.180).

Nota-se, destarte, que apesar dos esforços doutrinários para estabelecer uma definição completa e apropriada para o instituto das imunidades, ainda se verifica lacunas e imprecisões na conceituação, dado que os autores o definem de diversas maneiras. Além disso, quando se volta à análise para a aplicação deste instituto na prática, constata-se que o campo de estudo se torna ainda mais árido, tendo em vista a complexidade de sua aplicação nos casos concretos, que se apresentam das mais variadas maneiras, permeados de especificidades. Esta situação acontece, em grande parte, devido ao empenho de certos indivíduos na busca por meios de burlar o sistema tributário e se esquivar do pagamento dos tributos necessários.

### **2.3 Classificação das imunidades**

As hipóteses de imunidade tributária, elencadas no artigo 150, VI, e parágrafos da Constituição Federal, podem ser classificadas de diversas maneiras, dependendo do ponto de vista que se adota na análise do instituto. Apesar dessa variedade de classificações, a mais comum e mais utilizada pela doutrina é a classificação das imunidades em genéricas e específicas.

Nesse diapasão, as imunidades genéricas são aquelas previstas nas alíneas do artigo 150, VI, da Carta Magna, sendo estas, como se pode deduzir da nomenclatura adotada, gerais ou genéricas, abrangendo todos os impostos que recaiam sobre as hipóteses listadas neste artigo. Nesse sentido, a autora Regina Helena Costa explica:

As imunidades genéricas são, como visto, as contidas no art. 150, VI, e §§ 2º a 4º, da Lei Maior, e assim denominadas porque dirigem vedações a todas as pessoas políticas, abrangendo quaisquer impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades consideradas. Portanto, outras espécies de tributos, como taxas e contribuições, estão fora do alcance de tais normas (COSTA, 2014, p. 73).

De outro modo, o doutrinador Kiyoshi Harada, discorrendo sobre as espécies de imunidades tributárias, adota um posicionamento diferente, afirmando que as imunidades genéricas são apenas aquelas averbadas nas alíneas “b”, “c” e “d” do artigo 150, VI, da CF, ou seja, apenas os templos de qualquer culto, os partidos políticos, entidades sindicais, entidades educacionais e de assistência social e os livros, jornais e periódicos se enquadram nas imunidades genéricas. Quanto à hipótese elencada na alínea “a”, a chamada imunidade recíproca, está inserida em um princípio específico, denominado “princípio da imunidade recíproca” (HARADA, 2010, p.201).

Apesar dessa divergência de entendimento, o posicionamento doutrinário majoritário é o de que as imunidades genéricas são todas aquelas listadas nas alíneas do artigo 150, VI da Lei Maior, situações sobre as quais não pode incidir qualquer tipo de imposto. No entanto, quanto às outras espécies de tributo, pode haver exação tributária nas hipóteses abarcadas pela norma imunizante.

Ainda no que se refere às imunidades tributárias, os parágrafos 2º a 4º, conforme destacado anteriormente, também se enquadram nesta espécie de imunidade, complementado o texto das alíneas do artigo 150, VI, da CF. Este é o texto dos referidos parágrafos *in verbis*:

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 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.

Por outro lado, conforme discursa o ilustre autor José Afonso da Silva, existem também as imunidades específicas, que estão previstas na Constituição Federal quando esta estabelece hipóteses de não-incidência no texto legal referente a determinados tributos. Nestes casos em que o texto constitucional dita que “não incidirá” determinado imposto sobre uma situação específica, temos as imunidades específicas (SILVA, 2005, p.719).

Nessa perspectiva, as imunidades específicas são aquelas que atingem especialmente uma pessoa política e se aplicam a um único tributo em específico, podendo ser um imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Como exemplo de imunidades específicas de impostos pode-se citar: arts. 153, § 3º, III (IPI); 153, § 4º, II (ITR); 155, § 2º, X, a, b, c e d (ICMS); 155, § 3º (Imposto de Importação, Imposto de Exportação e ICMS); 75 156, II, e § 2º, I (ITBI). Os arts. 5º, XXXIV, a e b, LXIII, LXXIV, LXXVI, a e b, LXXVII, 208, I, 226, § 1º, e 230, § 2º, estabelecem as imunidades específicas em relação às taxas. No tocante às imunidades de contribuições sociais cita-se: arts. 149, § 2º, I; 195, II, §§ 5º e 7º, 203, caput e o art. 195, §7º, que apesar de trazer em seu a expressão “são isentas de contribuição”, trata-se de hipótese de imunidade específica (COSTA, 2014, p.86-87).

Quanto à extensão dessas imunidades o autor Kiyoshi Harada, refutando o entendimento da doutrina clássica, na qual se insere o doutrinador José Afonso da Silva mencionado anteriormente, pronuncia-se do seguinte modo:

Em termos da doutrina tradicional, a imunidade vem conceituada como limitação ao poder fiscal de instituir impostos. Daí a generalização da ideia de que a imunidade só se refere a essa espécie tributária. Entretanto, a nossa carta política prevê hipóteses de imunidades de outras espécies tributárias. O art. 151, I, conhecido como princípio da uniformidade geográfica, contempla a imunidade do tributo como gênero. O §3º do art. 155, por sua vez, prescreve a imunidade de qualquer outro tributo nas operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, ressalvadas as incidências do ICMS, do imposto de importação e do imposto de exportação. Finalmente o §7º do art. 195 da CF isenta de contribuição social para a seguridade social (imuniza) as entidades beneficentes de assistência social. Por isso, melhor conceituar a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar (HARADA, 2012, p. 370-371).

É importante salientar, todavia, que a norma imunizante não isenta a entidade que goza de imunidade de cumprir as obrigações tributárias acessórias, uma vez que as imunidades tributárias afetam somente a obrigação principal, ou seja, a obrigação pecuniária de pagar os tributos. Destarte, como exemplo pode-se dizer que uma entidade beneficente, um partido político ou um templo religioso que, apesar não sofrerem a exação de impostos, poderão ser alvos de fiscalização, devendo apresentar os documentos e livros necessários à autoridade da fazenda pública competente (SABBAG, 2015, p.291).

Isto posto, pode-se dizer, em suma, que a classificação das imunidades em imunidades genéricas e específicas adota como critério a abrangência da norma imunizante. Destarte, as imunidades genéricas, que estão averbadas no texto constitucional no artigo 150, VI, abarcam todas as espécies de impostos e as específicas, que estão dispersas em diversos

artigos da Constituição Federal, se aplicam a um tributo em específico, este que pode ser um imposto, taxa ou contribuição de melhoria, de acordo com a situação prevista.

A classificação analisada e as lições doutrinárias citadas são de extrema importância para o tema principal do presente trabalho, uma vez que, conforme se depreende dos apontamentos realizados, a imunidade dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, VI, “b”, se trata de uma imunidade genérica, abarcando todos os tipos de impostos. Isto posto, não se pode olvidar que a norma imunizante se aplica apenas aos impostos e não às demais espécies tributárias.

## 2.4 Institutos jurídicos semelhantes

Dentro do campo do Direito Tributário existem outros institutos muito semelhantes ao instituto das imunidades tributárias e, devido a essa grande semelhança, são comumente empregados de maneira errônea como sinônimos ou com sentido de outro instituto. Estes institutos são: a imunidade tributária, isenção e não incidência. Por conseguinte, urge analisar cada um destes institutos, apresentando as diferenças entre eles, bem como realizar os apontamentos pertinentes.

Até mesmo o legislador constituinte, conforme exposto anteriormente, empregou de forma errada estes institutos no artigo 195, §7º, da Constituição Federal, que estabelece *in verbis*: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Apesar de a letra da lei empregar a expressão “são isentas”, trata-se de um caso de imunidade tributária, e não de isenção, tendo o legislador empregado o termo errado na norma imunizante.

Começando pelo instituto jurídico da não incidência, este é o mais abrangente deles, englobando todos os outros institutos supramencionados, em outras palavras, a não incidência é o gênero, do qual a imunidade e a isenção são espécies. Sobre essa diferenciação, Luciano Amaro elucida:

Todos os fatos que não têm a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não incidência (de tributo).

Os fatos integrantes do campo da não incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras de capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia

competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da não incidência. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações imunes e isentas (nas quais, portanto, o tributo também não incide) (AMARO, 2014, p.205).

Não existem grandes dificuldades na diferenciação da não incidência dos demais institutos, uma vez que esta tem um conceito mais abrangente, abarcando todos os demais. O cerne da problemática em questão é a distinção entre imunidade e isenção, dado que a diferença entre estes institutos é mais tênue, o que comumente acaba levando grande parte das pessoas a utilizar as expressões erradamente como sinônimas.

Existem vezes, contudo, em que o legislador empregou a expressão não incidência para definir situações de isenção, o que acabou gerando numerosas dúvidas. Devido a este fato, os agentes da administração fiscal que não têm conhecimento da distinção entre estes institutos, acabam chegando à conclusão de que a não incidência demanda a existência de norma prevendo as hipóteses de ocorrência. Isto é um grave erro, tendo em vista que existindo uma norma que determina a incidência de um tributo, todas as situações que não se enquadram nessa incidência serão, por óbvio, casos de não incidência (MACHADO, 2010, p.242-243).

As imunidades tributárias gerais e específicas estão expressamente estatuídas no texto da Lei Maior pátria, conforme já apresentado no tópico anterior. No que concerne à isenção de tributos, a sua regulamentação é feita no Código Tributário Nacional, nos artigos 175 a 179.

O artigo 175 do CTN averba a isenção tributária como uma das formas de exclusão do crédito tributário, juntamente com a anistia. Lembrando que o parágrafo único deste artigo afirma que a exclusão do crédito tributário não exime o contribuinte de cumprir as obrigações tributárias acessórias decorrentes ou consequentes.

De um ponto de vista formal, a imunidade se distingue da isenção pela sede normativa em que estão estabelecidas. Todas as normas imunizantes estão previstas na Constituição Federal, podendo-se até mesmo dizer que são isenções constitucionais, não importando o *nomen iuris* que se dê. Por outro lado, toda previsão de intributabilidade em sede infraconstitucional é isenção, seja por meio de lei complementar ou lei ordinária. Destarte, a isenção é a não incidência estabelecida no plano infraconstitucional, já a imunidade é a não incidência estabelecida no plano constitucional (CALMON, 2004, p.872).

O legislador tributário, no exercício de sua função de criar tributos, irá determinar quais eventos ensejarão exação tributária. No entanto, ao determinar estes eventos pelo gênero, existirão casos da mesma natureza com função diversa e, por isso, não deveriam ser atingidos; para isso existe a isenção. Os casos não previstos estão no campo da não incidência e as imunidades, casos que não podem ser alcançados pela competência tributária, já estão previstas na Constituição Federal. Logo, só haverá possibilidade de isenção para os eventos da vida que já foram tributados, que serão posteriormente isentos nos casos de uma eventual necessidade de adequação ao que deve ou não ser tributado (NOGUEIRA, 1995, p.175).

Urge frisar que, conforme previsão do artigo 150, §6º, da CF, as isenções deverão ser estabelecidas por meio de lei ordinária específica do ente federativo competente para a instituição do tributo a ser isento.

Tratando sobre essa temática e destacando a latente diferença entra a imunidade e a isenção, o autor Paulo de Barros Carvalho explica:

Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...] (CARVALHO, 2007, p.198).

Conclui-se, por conseguinte, enquanto a não incidência engloba todos os casos sobre os quais não há exação tributária incidente, as imunidades tributárias, sempre previstas na Constituição Federal (não importando o *nomen iuris* adotado pelo legislador), delimitam negativamente a competência, configurando verdadeiras hipóteses de incompetência tributária; já no que se refere às isenções, estas devem ser estabelecidas em sede de lei ordinária específica, pressupondo a incidência de tributo sobre o evento que posteriormente será isento de cobrança tributária, reduzindo o alcance da tributação.

## **2.5 Fundamentos das imunidades**

Não basta analisar a evolução histórica, o conceito e natureza jurídica, a classificação e a diferenciação das imunidades tributárias dos demais institutos semelhantes, é essencial para o estudo dessa matéria, além de ser um dos pontos nevrálgicos do instituto, realizar a



identificação e a análise dos fundamentos que levaram o legislador constituinte a estabelecer as hipóteses de imunidade tributária.

É válido lembrar de que, recapitulando o que já foi analisado no primeiro capítulo deste trabalho, o Direito Tributário não existe apenas para legitimar o poder tributário estatal, este também tem a função de salvaguardar os cidadãos contribuintes de eventuais abusos e injustiças por parte do Estado no exercício de seu poder de tributar, sendo esta talvez a principal função deste ramo do direito.

De um modo geral, é oportuno ressaltar que os cidadãos possuem um dever fundamental de pagar tributos juntamente com uma extensa gama de direitos e garantias fundamentais expressamente previstos na Constituição Federal, estes que são considerados cláusulas pétreas em nosso ordenamento jurídico. Assim sendo, as imunidades, inseridas no campo das limitações constitucionais ao poder de tributar, têm como fundamento os direitos fundamentais dos indivíduos, garantindo que o Estado não suprima estes direitos no exercício do poder de tributar (MEYER-PFLUG, 2012, p.70).

Seguindo este entendimento, o autor de Direito Constitucional Gilmar Mendes, citando o entendimento jurisprudencial firmado pelo Supremo Tribunal Federal, afirma:

A Constituição alberga imunidades genéricas no tocante a todos os impostos, em princípio, além de outras específicas que só se aplicam a determinados impostos. O STF já decidiu, na ADI 939, que algumas imunidades configuram verdadeiras garantias constitucionais em defesa de liberdades públicas consagradas no texto constitucional, tais como liberdade sindical, liberdade de culto, liberdade de organização partidária, liberdade de expressão intelectual e liberdade de informação. Em outras palavras, “A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fato de contensão do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas” (MENDES, 2015, p.1420-1421).

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que as imunidades e os princípios constitucionais tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo, portanto, cláusulas pétreas. Isso significa que estas normas jurídicas não podem ser alteradas por emenda constitucional, posto que resguardam direitos e garantias fundamentais dos cidadãos (artigo 60, §4º, IV, da CF), representando ideais, princípios e valores considerados fundamentais e essenciais pelo Estado, servindo de base para todo o ordenamento jurídico nacional (SABBAG, 2015, p.290).

As imunidades genéricas, previstas no artigo 150, VI, da Constituição Federal, possuem uma elevada carga axiológica, tendo em vista que imunizam os entes políticos de direito interno e as entidades que enquadram nas hipóteses apresentadas nas alíneas “b” a “d”, objetivando a proteção de valores e princípios constitucionais fundamentais, visando a proteção da liberdade política, religiosa, de informação e diversas outras (COSTA, 2014, p.71).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 237.718, realçou que a interpretação das normas imunizantes deve ser teleológica, buscando garantir a máxima efetividade do preceito legal, uma vez que estas buscam salvaguardar valores e princípios essenciais. Nesse sentido, o Ministro Sepúlveda Pertence, relator do julgamento, citando as precedentes da suprema corte, afirma:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão – conforme o do precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

[..]

Também expressivo dessa mesma orientação é a decisão que alçou, não apenas a imunidade recíproca dos entes estatais, mas também as imunidades tributárias do art. 150, VI, “b” e “c”, à dignidade de limitações ao poder de reforma da Constituição, em razão da relevância dos direitos e liberdade fundamentais a cuja proteção estão votadas (RE 237.718, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, São Paulo, julgamento em 29-6-2001, Plenário, DJ de 6-9-2001).

O ilustre autor Ives Gandra Martins, discorrendo sobre as imunidades tributárias e sua finalidade, ressaltando a função da realização de um interesse nacional superior, elucida explicando que este instituto jurídico poder ser visto por diferentes pontos de vista. Assim afirma o autor:

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc.

[...]

As imunidades tributárias, neste caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um “favor” que o poder público presta à sociedade, mas, ao contrário, um “favor” que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixar apenas de pagar impostos, tais entidades, que gastam

muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e pelo povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz (GANDRA, 1998, p.54).

Em consonância com os entendimentos doutrinários e os posicionamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal nos precedentes jurisprudenciais, chega-se à conclusão de que as imunidades tributárias não são estatuídas aleatoriamente conforme a vontade e o interesse do legislador, pelo contrário, a norma imunizante, que possui uma elevada carga teleológica e axiológica, surge no ordenamento jurídico para garantir a efetividade de princípios, valores e principalmente liberdades fundamentais e primordiais para os cidadãos, objetivando que esses direitos e garantias fundamentais não sejam restringidos ou suprimidos pelo poder de tributar estatal com uma elevada carga tributária.

Por outro ponto de vista, as imunidades podem ser vistas como um incentivo ou “favor” que as entidade imunes prestam à sociedade, realizando atividades e serviços, que, em regra, deveriam ser prestados pelo Estado.

### **3 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

#### **3.1 Conceituação dos elementos essenciais**

Inicialmente, cabe ressaltar que nos capítulos anteriores foram feitas análises e considerações preliminares, abordando diversos institutos essenciais ao estudo do tema central deste trabalho, quais sejam: o conceito de direito tributário e de tributo, o poder de tributar estatal, seguindo para uma breve análise das limitações do poder de tributar e, posteriormente, dentro destas limitações, o enfoque voltou-se para as imunidades tributárias de uma maneira genérica.

No presente capítulo, por fim, o estudo será direcionado especificamente à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, bem como aos elementos essenciais ao desenvolvimento deste tema, este que é o cerne do presente trabalho como um todo. Destarte, faz-se mister iniciar os estudos com a conceituação dos seguintes elementos: religião, templo e culto. Estes, como se pode notar, podem ser extraídos da própria nomenclatura do instituto, sendo de substancial importância para a temática.

##### **3.1.1 Conceito de religião**

Independente de qualquer posicionamento pessoal quanto à doutrina religiosa, sobre seguir ou não uma religião específica, ou até mesmo para aqueles que optam por não seguir qualquer tipo de religião, um fato indiscutível e inegável a todos é que a religião esteve intensamente presente em toda a história da humanidade, desde os tempos imemoráveis até a contemporaneidade.

Desta feita, diante da grande importância da religião para toda a sociedade moderna, além de ser um dos pontos nevrálgicos para o estudo dos próximos elementos que serão conceituados a seguir, mostra-se imprescindível estabelecer uma definição jurídica deste termo. Em outras palavras, é necessário demonstrar, no campo do Direito, o que se entende por religião de uma forma sucinta, sem aprofundamentos no campo da teologia ou de qualquer doutrina religiosa em específico.

Sobre o conceito jurídico de religião, o constitucionalista Gilmar Mendes, com fulcro nas lições de John H Garvey e Frederick Schauer, disserta:

Seitas que não tenham natureza religiosa devem ser consideradas alheias à hipótese de imunidade. O conceito de religião, ademais, liga-se à pré-compreensão que o termo propicia, a referi-lo a um sistema de crenças em um ser divino, em que se professa uma vida além da morte, que possui um texto sagrado, que envolve uma organização e que apresenta rituais de oração e de adoração. Não será um culto religioso uma atividade comercial ou de ensino qualquer, apenas porque se inicia com uma oração (MENDES; BRANCO, 2015, p.317).

Do ponto de vista jurídico, a religião não deve ser vista apenas como um sentimento sagrado, a adoração de um deus ou deuses (aqui o vocábulo deus deve ser interpretado de maneira abrangente), isto é, não é só a contemplação e adoração de um ente ou entes sagrados, seja qual for a dogmática religiosa que se utiliza como ponto de vista. Pelo contrário, a religião deve ser vista sob uma ótica mais ampla, abarcando ao lado do corpo dogmático, os ritos e demais procedimentos seguidos nos cultos, cerimônias (praticadas no âmbito particular ou em público), reuniões, orações, as tradições, hábitos e demais costumes, elementos estes que constituem a essência do conceito de religião (SILVA, 2005, p.249).

No campo da jurisprudência, o ministro do Supremo Tribunal Federal Marco Aurélio de Melo, durante o julgamento do RE 562.351, que tratava do enquadramento da maçonaria à norma imunizante referente aos templos de qualquer culto, afirmou que, do ponto de vista jurídico, o conceito de religião deve ser mais largo, de modo a se adaptar ao pluralismo dos tempos modernos, concluindo seguinte forma:

Ao contrário dos teólogos e cientistas sociais, preocupados apenas com a ciência que praticam, o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião. Exige-lhe leitura compreensiva das práticas sociais a fim de classificá-las como religiosas ou não, haja vista que tanto o direito como a religião são subprodutos da cultura. Assim, a meu ver, certas práticas que poderiam ser consideradas “seitas”, e não “religiões”, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado (RE 562.351, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rio Grande do Sul, julgamento em 4-9-2012, Primeira Turma, DJE de 14-12-2012).

Em consonância com os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais destacados, é correto concluir que, sob a ótica do direito, o conceito de religião, empregado no artigo 150, VI, “b” e em diversos outros artigos da Lei Maior, deve ser interpretado de maneira abrangente, de maneira que abarque toda a dogmática e ritualística característicos de uma determinada religião, bem como se adeque ao pluralismo religioso que se nota hodiernamente.

### 3.1.2 Conceito de templo

Outro ponto de extrema importância para o estudo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, este que pode ser extraído da própria nomenclatura do instituto e que constitui uma das peças-chave do tema, é a conceituação de templo no âmbito jurídico, isto é, o que se entende por templo religioso e qual a abrangência desse conceito no campo do Direito Tributário e, mais especificamente, no que se refere às imunidades tributárias.

Apesar de se tratar de um conceito essencial para o desenvolvimento e delimitação da extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, vislumbra-se neste ponto um vazio legislativo, tendo em vista que não se encontra a definição de templo na norma imunizante, não havendo previsão na Constituição Federal e nem na legislação infraconstitucional.

No campo doutrinário, verifica-se uma grande divergência a respeito da definição e amplitude do termo templo, seja por sua vasta amplitude semântica, seja pelo fato da grande dificuldade de se estabelecer um conceito abstrato e geral que se adeque à prática, ainda mais quando se presencia o surgimento de uma incontável quantidade de novas igrejas por todo o mundo, estas que assumem as mais variadas formas e pregam as mais diversas doutrinas. Assim sendo, pode-se afirmar que existem três diferentes teorias que tentam definir e estabelecer a abrangência do termo templo, quais sejam: teoria restritiva (clássico-restritiva), teoria liberal (clássico-liberal) e a teoria moderna (SABBAG, 2015, p.338).

A teoria restritiva ou clássico-restritiva, como se depreende do próprio nome, adota uma definição restritiva para a palavra templo empregada na norma imunizante, limitando severamente a sua conceituação. Um dos expoentes dessa corrente doutrinária é o autor Sacha Calmon Coelho, que conceitua templo da seguinte forma:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo (COELHO, 2004, p.299).

Nesse diapasão, templo é o local onde um determinado grupo de pessoas se reúne com o intuito de realizar um culto religioso, não importando se se trata de uma igreja católica, evangélica, espírita, uma mesquita, um templo budista ou hinduísta, ou qualquer outra religião. Será imune o local dedicado exclusivamente à realização do culto religioso e não o padre, o rabino, o pastor ou qualquer outro líder religioso, uma vez que imunes são os

templos, e não as ordens religiosas. Desse modo, quaisquer locais que não sejam destinados à realização dos cultos não serão imunes, ainda que pertencentes a uma entidade religiosa (COELHO, 2004, p. 299). Este também é o entendimento do doutrinador Paulo de Barros Carvalho, defensor da corrente restritiva (CARVALHO, 2007, p.201).

Em contrapartida, a teoria liberal ou clássico-liberal adota um posicionamento mais abrangente quanto à conceituação de templo, estabelecendo que templo é não apenas o local onde se realizam os cultos, mas também tudo mais o que estiver ligado ao exercício da atividade religiosa. Hugo de Brito Machado, um dos defensores dessa corrente doutrinária, discorre da seguinte forma:

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem 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 (MACHADO, 2010, p.304).

O renomado tributarista Aliomar Baleeiro também adota esse posicionamento, afirmando que não se pode considerar templo apenas o edifício onde se realizam os cultos religiosos (igreja, sinagoga e etc.), mas também as dependências contíguas e eventuais anexos, aí incluídos os conventos, casa paroquial ou residência pastoral, desde que estes não sejam empregados em atividade econômica (BALEEIRO *apud* SABBAG, 2015, p.339).

No mesmo diapasão, o autor Kiyoshi Harada, também embasado nas lições de Aliomar Baleeiro e defensor da teoria liberal, afirma que imune não é o edifício onde se realiza a cerimônia religiosa, mas também o culto, independente do rito adotado (HARADA, 2010, p.371). Este também é o entendimento da tributarista Regina Helena Costa, que se embasa nas mesmas lições do autor citado anteriormente, afirmando que a imunidade abrange tanto os bens móveis quanto os imóveis, desde que utilizados nas finalidades da instituição religiosa, sendo exemplos: o local onde é realizado o culto (prédio), a casa paroquial ou do ministro, o cemitério e até mesmo os automóveis utilizados como “templos móveis” (COSTA, 2014, p.75).

Além das duas teorias citadas anteriormente (restritiva e liberal), existe ainda a teoria moderna, também chamada de concepção do templo-entidade, esta que adota uma concepção mais ampla, haja vista que, segundo o entendimento sustentado por seus defensores, a palavra

templo deve ser entendida como entidade, no sentido de instituição ou associação. Segundo esse raciocínio, a ideia de templo extrapola as concepções restritiva e liberal apresentadas anteriormente, vai além da pessoa jurídica, aproximando-se da ideia de organização religiosa em todas as suas diversas manifestações. São adeptos desse entendimento os seguintes autores: José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, entre outros (SABBAG, 2015, p.339-340).

Percebe-se que o conceito de templo adotado pelos doutrinadores que defendem a teoria moderna é o mais amplo de todos os já citados, uma vez que adota uma conceituação mais abstrata para o termo utilizado na norma imunizante. Conceituação esta que se adequa à realidade prática atual, dado que se molda aos mais variados tipos e formas de religião que surgem hodiernamente. O autor Eduardo Sabbag, também adepto da teoria moderna, conclui:

A nosso sentir, a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variadas possíveis, requerem do exegeta um certo desprendimento das estruturas formais, a fim de atingir a *ratio legis* e propor a justiça fiscal aos casos concretos (SABBAG, 2015, p.340).

Conclui-se, portanto, diante do vazio legislativo quanto à definição do termo templo empregado na norma imunizante (art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal), definição essa de vital importância para a aplicação prática desta imunidade, a doutrina, a quem caberia a construção e a definição do conceito jurídico de templo, se mostra permeada de divergências, uma vez que podemos verificar diversos entendimentos conflitantes, desde os mais restritivos e conservadores até os mais abrangentes.

Diante dessa vasta divergência entre os juristas do campo do Direito Tributário, a aplicação prática da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um campo árido e nebuloso, no qual frequentemente se observam posicionamentos divergentes e vazios legislativos, doutrinários e jurisprudenciais.

### 3.1.3 Conceito de culto

Outro termo empregado no texto da norma constitucional imunizante é o culto, este que também é um dos pontos principais para o estudo da matéria em foco. No entanto, assim como ocorre quanto à conceituação de templo, mais uma vez se depara com uma lacuna legislativa, dado que não há construção normativa constitucional ou infraconstitucional que



determine a conceituação e a abrangência do termo culto empregado no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal.

O conceito de culto está intimamente ligado aos conceitos de religião e templo, uma vez que estes três termos se relacionam e se completam, sendo necessária a compreensão de cada um deles para que se possa ter um entendimento completo do assunto. Desse modo a conceituação de culto sempre fará referência, de maneira direta ou indireta, aos conceitos de religião, igreja ou templo.

Nesse sentido, Igor de Lucena Mascarenhas e Alex Taveira dos Santos, em trabalho tratando da incoerência constitucional na imunidade tributária dos templos de qualquer culto, destacam o posicionamento do STF a respeito do tema:

Ocorre que, atualmente, nem a lei ou o STF definiram o que é culto previsto na CF. Atualmente existem três posicionamentos distintos: ampliativo, moderado e restritivo. No Recurso Extraordinário 562.351, oriundo do RS, ficou consignado que a imunidade tributária deve ser interpretada de forma restritiva, ou seja, apenas os cultos em que é professada uma religião são imunes aos impostos. Devemos ressaltar o posicionamento contrário ao entendimento da Corte firmado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, em que consignou que Estado não pode adotar um conceito ortodoxo de religião. As práticas sociais devem ser analisadas de forma abrangente, uma vez que a religião e o direito são subprodutos culturais. Deste modo, sob a nossa linha de pensamento, mais adequado o raciocínio desenvolvido pelo Min. Marco Aurélio e Jonatas Machado (MASCARENHAS; SANTOS, p.7-8).

Fazendo uma síntese conceitual, culto pode ser definido como uma manifestação religiosa que prestigie a fé e demais valores transcendentais decorrentes, desde que esta manifestação esteja de acordo com os princípios, bem como com os direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Carta Magna, principalmente a dignidade da pessoa humana, princípio basilar do Estado Democrático de Direito. Desta feita, qualquer que seja o culto, este deve respeitar os valores morais e religiosos, devendo embasar suas práticas nos bons costumes (artigos 1º, III; 3º, I e VI; 4º, II e VIII, da CF), sob pena de não gozar de imunidade (SABBAG, 2015, p.337).

Verifica-se, diante das lições apresentadas, que, de um modo geral, culto deve ser visto como uma manifestação de fé religiosa, não importando qual religião seja, isto é, desde as maiores e mais comuns até as menores e mais excêntricas, desde que respeitem os direitos e garantias constitucionais.

Ademais, para um melhor entendimento do tema, é necessário que se analise o tema da liberdade religiosa e do estado laico no Brasil, devido à evidente correlação entre os temas. Assim sendo, os mencionados temas serão abordados no próximo tópico deste trabalho.

### **3.2 O Estado laico e a liberdade religiosa**

O tema da liberdade religiosa, vista como uma garantia jurídica e um direito fundamental de todas as pessoas no território brasileiro, além de ser uma das premissas básicas da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, está também intimamente relacionado com os elementos essenciais analisados no tópico anterior, quais sejam: religião, templo e culto.

Como se pode notar, diante das análises e das definições apresentadas, que essa “proteção tributária” dos templos de qualquer culto, não se destina apenas aos templos e cultos de uma religião específica e dominante, pelo contrário, nas conceituações feitas pela doutrina apresentadas anteriormente, em nenhum momento se faz menção a uma religião ou doutrina religiosa em particular. Todos os conceitos apresentados são amplos e genéricos.

A liberdade religiosa, conforme dito anteriormente, está inserida no rol de direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal, conforme previsão do artigo 5º, VI, que averba: “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”.

Outro dispositivo constitucional que reforça a garantia da liberdade religiosa no estado brasileiro, tendo em vista que estabelece a neutralidade religiosa do Estado, é o artigo 19, I, que veda aos entes federativos: “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”.

Esta garantia de plena liberdade religiosa é a demonstração da verdadeira maturidade de um povo, uma vez que solidifica a liberdade de pensamento e expressão. Essa garantia constitucional deve ser interpretada de forma ampla e abrangente, de modo que a religião seja entendida como a crença, o dogma, a moral, a liturgia e o culto, sendo que nenhuma pessoa poderá ser obrigada a abandonar sua fé ou seguir uma em específico. Ressaltando que esta proteção se aplica também aos agnósticos e ateus, que não podem sofrer qualquer tipo de

discriminação ou segregação por terem optado não seguir uma religião (MORAES, 2014, p.47).

O constitucionalista José Afonso da Silva, tratando da liberdade religiosa, destaca a amplitude dessa garantia constitucional, elucidando da seguinte forma:

Ela se inclui entre as liberdades espirituais. Sua exteriorização é forma de manifestação do pensamento. Mas, sem dúvida, é de conteúdo mais complexo pelas implicações que suscita. Ela compreende três formas de expressão (três liberdades): (a) a liberdade de crença; (b) a liberdade de culto; (c) e a liberdade de organização religiosa. Todas estão garantidas na Constituição (SILVA, 2005, p.248).

Em decorrência dessa liberdade, o Estado brasileiro não é confessional, contudo, também não é ateu, isto é, o laicismo do Estado não significa ateísmo ou ausência de religião. Reafirmando essa afirmação está o fato de o preâmbulo da atual Constituição Federal invocar a “proteção de Deus”, Constituição esta que também permite o ensino religioso como matéria facultativa nas escolas públicas (art. 220, §1º, CF), além de permitir a realização do casamento religioso com efeitos civis (art. 226, §§ 1º e 2º, CF). Salientando que o dever de neutralidade religiosa do Estado não se confunde com a total ausência de atitudes por parte deste, devendo, em certos casos, agir positivamente para garantir a efetiva liberdade religiosa (MENDES; BRANCO, 2015, p.318).

Por outro lado, assim como todos os direitos fundamentais estabelecidos pela Lei Maior, a liberdade religiosa, que não foge à regra, não é absoluta, em outras palavras não se permite que qualquer religião seja professada no território nacional sem quaisquer restrições. Desta feita, o livre exercício da religião é garantido desde que esteja em conformidade com os bons costumes e com a ordem, tranquilidade e sossego públicos, além de, por óbvio, respeitar a dignidade da pessoa humana (MORAES, 2014, p.48).

Sendo assim, a Constituição Federal, no seu rol de direitos e garantias fundamentais, ao estabelecer que todos são livres para seguir qualquer tipo de religião ou até para não seguir uma, devendo o Estado manter a neutralidade religiosa, não deu à essa garantia um caráter absoluto. Portanto, não são permitidos cultos religiosos que perturbem a ordem pública e os bons costumes, ou que violem a dignidade da pessoa humana (como, por exemplo, cultos que envolvam sacrifício humano ou tortura).

Nesse diapasão, a conclusão lógica que podemos chegar é que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, corolário da garantia de liberdade religiosa, deve ser

interpretada sob a égide desta liberdade, sendo aplicadas à norma imunizante as mesmas restrições que a esta última se impõem, consoante as lições apresentadas anteriormente.

### 3.2.1 As restrições à liberdade religiosa como limites à imunidade dos templos de qualquer culto

Os conceitos de religião, culto e templo, elementos essenciais da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, conforme os posicionamentos doutrinários e as análises feitas neste trabalho, estão intimamente ligados às ideias de liberdade religiosa e Estado laico, uma vez que a conceituação de todos estes elementos não faz referência a nenhuma religião em específico, estabelecendo uma definição genérica aplicável a qualquer tipo de religião.

Todavia, tendo em vista que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto surge em decorrência da liberdade religiosa, a norma imunizante deve respeitar os limites impostos à esta liberdade, partindo do pressuposto que nenhuma garantia ou direito fundamental é absoluto, conforme demonstrado anteriormente.

O autor Paulo de Barros Carvalho em lição sobre a extensão da norma imunizante, afirma:

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. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize (CARVALHO, 2007, p.201).

Destarte, não são protegidas pela imunidade tributária as seitas religiosas que não respeitem estes limites impostos à liberdade religiosa, isto é, cultos com inspirações atípicas (ressaltando que o Brasil é um estado laico e teísta), que incitem a violência ou o racismo, que incentivem o fanatismo religioso irracional e maléfico ou que promovam a tortura e sacrifícios humanos, não serão abrangidos pela norma imunizante (SABBAG, 2015, p.337).

Nesse mesmo sentido é o entendimento do tributarista Leandro Paulsen que, embasado na lição de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, afirma que não é possível estender a aplicação da imunidade aos cultos não teístas, dado que isto divergiria da teleologia

da norma constitucional, frisando que o preâmbulo da atual Constituição Federal brasileira invoca a proteção de Deus (PAULSEN, 2012, p.153).

Nesse diapasão, o autor Sacha Calmon Coelho, elucidando sobre o poder de polícia e o poder de tributar estatal sobre os templos religiosos, disserta:

No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita (COELHO, 2004, p.299).

Por conseguinte, ainda que a norma constitucional garanta expressamente que todo cidadão é livre para seguir a religião que lhe aprouver, esta manifestação religiosa deve estar de acordo com as demais normas constitucionais de igual força, sob a pena de não gozar de imunidade tributária e até mesmo incorrer em ilícito penal.

### **3.3 Elemento teleológico**

Terminada a conceituação dos elementos essenciais e as considerações a respeito da liberdade religiosa e o Estado laico, além de destacar que esta última é um elemento determinante na definição daqueles, haja vista que todos aqueles conceitos devem ser vistos sob a luz da liberdade religiosa, devendo respeitar também os limites impostos a esta liberdade, é fundamental agora que se faça uma análise do elemento teleológico da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Assim como todas as normas do ordenamento jurídico, as imunidades tributárias possuem um elemento teleológico, isto é, possuem uma finalidade, aquilo que o legislador visa alcançar no plano concreto com a norma jurídica. Portanto, conforme abordado no capítulo anterior deste trabalho, as imunidades tributárias não são criadas com base na mera vontade e interesse do legislador, sendo certo que cada uma das hipóteses elencadas no artigo 150, VI, da Constituição Federal tem como finalidade garantir a efetividade de algum direito fundamental.

Partindo do pressuposto de que as imunidades tributárias são criadas para proteger matérias de relevante interesse nacional, as imunidades mais relevantes, quais sejam: imunidade recíproca, dos templos de qualquer culto, das entidades sindicais e da imprensa,

fortalecem a democracia, a liberdade de expressão e pensamento e a cidadania (GANDRA, 1998, p.54).

Ato contínuo, conclui-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, em particular, estabelece a intributabilidade dos templos religiosos dentro dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, impedindo a exação tributária de impostos destas instituições, não importando a sua extensão ou o número de fiéis. Portanto, é de se destacar que esta norma imunizante tem como elemento teleológico justificante não só a liberdade religiosa e a laicidade (artigo 5º, VI ao VIII, da Constituição Federal), mas também a neutralidade religiosa do Estado (artigo 19, I, da Constituição Federal) (SABBAG, 2015, p.336).

O constitucionalista Gilmar Mendes, discorrendo a respeito da liberdade de religião, esta inserida em uma garantia mais ampla denominada liberdade de consciência, averba: “Para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião, o constituinte estabelece a imunidade de impostos sobre templos de qualquer culto, no art. 150, VI, *b*, do Texto Magno” (MENDES; BRANCO, 2015, p.316). Sendo este também o entendimento do autor José Afonso da Silva que, embasado nos ensinamentos de Pontes de Miranda, elucida que embaraçar o exercício do culto religioso significa limitar, dificultar ou vedar de qualquer forma a prática de atos e manifestações religiosos. Para evitar que estes embaraços sejam feitos por meio de impostos, o legislador constituinte estatuiu a imunidade dos templos de qualquer culto (SILVA, 2005, p.252).

Aprofundando sobre o tema, para ressaltar que a exação tributária é uma forma de embaraçar o exercício de certas atividades, é importante lembrar o já mencionado caso *McCulloch v. Maryland*, julgado pela Suprema Corte norte-americana, no qual o juiz John Marshall afirmou que “the power to tax involves the power to destroy”. Destarte o legislador brasileiro estatuiu na Constituição Federal a imunidade dos templos religiosos visando impedir este embaraço por parte do Estado e, assim, garantir a liberdade religiosa. No entanto, não é só a liberdade religiosa o fundamento para esta norma imunizante, mas também o fato de a renda, os bens e os serviços das entidades relativos à atividade religiosa estarem fora do Domínio Econômico, sendo parte do domínio público (da sociedade e não do estado) e, portanto, ausentes de capacidade contributiva (SCHOUERI, 2012, p.491).

Isto posto, é certo que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, longe de ser apenas uma hipótese de intributabilidade criada por mera conveniência do legislador constituinte, tem por objetivo garantir a proteção e a efetividade de um direito fundamental de

relevante interesse social, qual seja: a liberdade religiosa (art. 5º, VI, da Constituição Federal), bem como a neutralidade religiosa, corolário desta liberdade. Assim, é correto afirmar que esta norma imunizante também se enquadra no rol de direitos e garantias fundamentais previsto na Lei Maior.

### **3.4 Abrangência e limites da imunidade**

#### **3.4.1 Abrangência segundo o conceito de templo de qualquer culto**

Feita a conceituação dos elementos essenciais no primeiro tópico deste capítulo, fica evidente a grande divergência doutrinária a respeito da conceituação e abrangência dos vocábulos empregados na norma imunizante, tendo em vista que coube à doutrina a difícil tarefa de cobrir o vazio legislativo a respeito do conceito jurídico dos termos empregados no artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal. Tarefa esta de importância gritante, dado que a aplicação prática deste instituto jurídico depende desta conceituação.

A consequência desta grande divergência entre os doutrinadores do campo tributário é que o estudo da abrangência desta norma imunizante é um campo nebuloso e incerto, permeado de posicionamentos antagônicos e lacunas na legislação, fato que faz com que a aplicação prática seja uma área de estudo ainda mais árida e complexa.

Isto posto, antes do estudo da matéria prevista no artigo 150, §4º, da Constituição Federal, que complementa a aplicação do disposto no inciso VI, *b*, da mesma norma, é importante remeter às análises feitas sobre a conceituação dos termos religião, templo e culto, uma vez que se o objeto em foco não se enquadrar no conceito de templo de qualquer culto, por óbvio, não gozará de imunidade tributária, conforme já demonstrado. Portanto, a depender da corrente doutrinária que se utilizar como parâmetro de análise (restritiva, liberal ou moderna), a imunidade pode ser mais ou menos abrangente.

#### **3.4.2 Abrangência conforme o §4º do artigo 150 da Constituição Federal**

Além das inúmeras divergências já apontadas nos tópicos anteriores deste capítulo, bem como ressaltada a grande influência da corrente doutrinária adotada para a delimitação da abrangência quanto ao conceito de templo de qualquer culto, outro ponto nevrálgico de vital

importância para a delimitação da abrangência do instituto e a consequente aplicação prática é o que a Lei Maior estabeleceu em seu artigo 150, §4º.

A norma constitucional supramencionada tem o intuito de complementar as hipóteses de imunidade tributária averbadas no inciso VI, “b” e “c”, do mesmo dispositivo legal, estabelecendo *in verbis*: “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”. Destarte, imune será o patrimônio, a renda e os serviços que estiverem relacionados com as atividades essenciais dos templos de qualquer culto.

Sobre esta temática, o Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 325.822, um dos mais importantes julgados do Supremo Tribunal Federal envolvendo o tema da imunidade dos templos de qualquer culto, assim discorreu na conclusão de seu voto:

[...] o dispositivo do artigo 150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do §4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto no §4º alcança o patrimônio, a renda ou os serviços dos templos de qualquer culto, em razão de equiparação das letras “b” e “c” (RE 325.822, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, São Paulo, julgamento em 18-12-2002, Plenário, DJ de 14-5-2004).

De um modo geral, a partir da leitura do artigo 150, §4º, da Carta Magna, é possível concluir que os bens móveis e imóveis, bem como a renda advinda da prática dos cultos e demais serviços relacionados com a finalidade essencial do templo religioso não podem ser alcançados por quaisquer impostos criados pelo Poder Público. Assim sendo, como exemplo, não incidirá: IPTU sobre o imóvel onde se realizam os cultos ou manifestações religiosas; IPVA sobre os automóveis utilizados para os trabalhos eclesiais, bem como sobre os já mencionados “templos móveis”; ITBI sobre a aquisição de imóvel que será destinado para a realização de cultos; IR sobre os dízimos, ofertas e doações dos fiéis, ou sobre a renda proveniente das aplicações financeiras do templo; ISS sobre os serviços tipicamente realizados pelas entidades religiosas (batismos, conversões e assistência social e religiosa); etc. (SABBAG, 2015, p.341).

Não obstante, na análise do tema agora em foco, assim como ocorreu no estudo do VI, “b”, do artigo supramencionado, mais uma vez observa-se um grande vazio conceitual deixado pelo legislador, tendo em vista que não há na legislação constitucional ou infraconstitucional uma definição do que são as atividades essenciais dos templos de qualquer



culto para fins de aplicação da norma imunizante. Por conseguinte, novamente coube à doutrina e jurisprudência a tarefa hercúlea de estabelecer uma definição jurídica das atividades essenciais dos templos, dado que este é um dos pontos cruciais para a aplicação prática e delimitação da abrangência do instituto.

Nesse diapasão, a autora Regina Helena Costa, discorrendo de maneira concisa sobre a aplicação prática da norma imunizante em comento, combinada com o artigo 150, §4º, da Constituição Federal, estabelece a seguinte definição:

Nos termos do § 4º do art. 150, a imunidade em foco compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos. Finalidades essenciais são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis (COSTA, 2014, p.75).

Neste ponto é imperioso destacar o já citado RE 325.822/SP julgado pelo Supremo Tribunal Federal, julgado este que se tornou um verdadeiro *leading case* sobre o tema da extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sedimentando o entendimento da Suprema Corte e, conseqüentemente, servindo de fundamento para diversos outros julgados envolvendo esta matéria na jurisprudência pátria. Neste julgado discutia-se a possibilidade de extensão da norma imunizante sobre IPTU incidente sobre imóveis de propriedade de uma entidade religiosa, mas que se encontravam alugados.

Ao final do julgamento, este que gerou grande divergência na corte, a Suprema Corte concluiu, por sete votos a quatro, que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto deve abranger o IPTU incidente sobre imóveis pertencentes à entidade religiosa que se encontram alugados e, portanto, não utilizados para a realização de cultos ou manifestações religiosas, desde que a receita deles proveniente seja destinada às atividades essenciais da entidade religiosa.

Observa-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal adotou uma interpretação ampliativa da norma imunizante, tendo por objetivo adequar a aplicação prática da norma constitucional ao seu elemento teleológico, qual seja: garantir a liberdade religiosa e a defesa do estado laico. Isto posto, é correto afirmar que prevaleceu na corte uma exegese ampliativa dos dispositivos constitucionais em comento, entendimento este que está em harmonia com o posicionamento que prevalece na doutrina brasileira, desconsiderando a origem do patrimônio, renda ou serviço, desde que os recursos advindos destas atividades conexas sejam

implementados nas atividades essenciais da entidade e não prejudique a livre concorrência (SABBAG, 2015, p.342).

Na esteira da jurisprudência da Suprema Corte, sedimentou-se o entendimento de que a norma imunizante em estudo alcança os imóveis utilizados como residência ou escritório dos padres e pastores, os cemitérios mantidos pelas entidades religiosas, as quermesses e almoços realizados nas igrejas, além da comercialização de produtos religiosos, visto que todas estas atividades não desdobram das finalidades essenciais das entidades religiosas (PAULSEN, 2012, p.153).

Todavia, conforme demonstrado, apesar de prevalecer na doutrina e jurisprudência uma interpretação ampliativa e abrangente quanto à imunidade dos templos de qualquer culto e as suas finalidades essenciais (artigo 150, VI, “b” e §4º da Constituição Federal), esta abrangência não deve ser vista de maneira extremada e ilimitada, tendo em vista que também existem limites para a extensão da norma imunizante.

Desta feita, caso uma entidade religiosa incorra em atividade que ultrapasse a sua finalidade essencial, a imunidade cessará. O §4º do artigo 150 da Constituição Federal deve ser analisado em conjunto com o Princípio da Livre Concorrência para que se determine os limites da imunidade. Logo, enquanto a atividade desenvolvida pela entidade religiosa se limite à obtenção de recursos destinados à realização de suas atividades essenciais, a imunidade será aplicável; no entanto, a partir do momento em que a entidade extrapola essa destinação às finalidades essenciais e passa a exercer suas atividades econômicas em concorrência com terceiros, insere-se no campo do Domínio Econômico e, conseqüentemente, em respeito à livre concorrência, cessará a imunidade, uma vez que terá capacidade contributiva (SCHOUERI, 2014, p.497).

O ilustre tributarista Luiz Eduardo Schoueri, em abalizada lição sobre os limites da imunidade dos templos de qualquer culto em face da interpretação do artigo 150, §4º, da Carta Magna, elucida afirmando:

É importante que se firme posição no seguinte ponto: enquanto a atividade do templo se mantém fora do Domínio Econômico, a imunidade se vê assegurada. Ingressando no Domínio Econômico, a imunidade não pode ser ferramenta que afetar a concorrência. Assim, enquanto uma atividade de diminuta importância no mercado se mantenha imune, já que não afeta a concorrência e, simultaneamente, provê o templo dos recursos necessários para a manutenção de suas atividades essenciais, a imunidade cessará se por meio dela o templo passar a atuar de modo ostensivo no Domínio Econômico e em prejuízo da livre concorrência (SCHOUERI, 2014, p.497-498).

Dele não diverge o autor Eduardo Sabbag, asseverando que, além do requisito da destinação do montante pecuniário para os objetivos institucionais da igreja, é indispensável a inexistência de prejuízo para a livre concorrência, impedindo o caráter empresarial da atividade desenvolvida, evitando, dessarte, que a instituição desenvolva atividades com *business purposes*, conforme o direito americano (SABBAG, 2015, p.344).

Urge frisar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 800.395, versando sobre o ônus da prova quanto à destinação dos bens para as finalidades essenciais da instituição religiosa. Assim ficou consolidado o entendimento do tribunal:

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 redestinação do bem gravado pela imunidade (ARE 800.395-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Espírito Santo, julgamento em 28-10-2014, Primeira Turma, DJE de 14-11-2014).

Por fim, é possível concluir, ante a vasta construção doutrinária e jurisprudencial destacada no tocante a definição e extensão das finalidades essenciais das entidades religiosas (artigo 150, VI, “b” e §4º, da Constituição Federal), que tem prevalecido, tanto no campo da doutrina como no da jurisprudência, uma interpretação ampliativa e abrangente da norma imunizante, expandindo sua aplicação às atividades conexas cujos rendimentos são destinados às finalidades essenciais da entidade e manutenção do templo. Todavia, apesar desta dilação interpretativa, não se pode olvidar que a imunidade não pode ser utilizada para dirimir ou ferir a livre concorrência, isto é, não será aplicável a imunidade quando a atividade desenvolvida for predominantemente econômica e empresarial, exercida em concorrência com particulares.

### **3.5 Aplicação prática e limites da imunidade**

Nos tópicos anteriores deste capítulo o foco do estudo foi destinado à análise dos elementos essenciais que envolvem a conceituação, abrangência e limites da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a qual está averbada no artigo 150, VI, “b” e §4º da Constituição Federal, ressaltando que este parágrafo que serve de vetor interpretativo e fundamento legal para a demarcação da abrangência e a consequente aplicação prática da norma imunizante. Foi destacada também a construção doutrinária e jurisprudencial

(permeada de divergências) que surgiu objetivando suprir o grande vazio legislativo deixado pelo legislador no tocante à conceituação dos elementos essenciais e demais questões imprescindíveis à aplicação prática do instituto.

Enfim, neste tópico final, faz-se mister dissertar brevemente sobre como tem se observado a aplicação prática da imunidade tributária dos templos de qualquer culto no país, analisando a questão sob a ótica do elemento teleológico que respalda o instituto e tendo em mente a abrangência e os limites estabelecidos pela árdua e ainda discordante composição doutrinária e jurisprudencial sobre esta imunidade.

A imunidade dos templos de qualquer culto, conforme evidenciado anteriormente, tem como elemento teleológico a garantia fundamental da liberdade religiosa e a proteção do estado laico, evitando que o Estado, por meio do poder de tributar, cause embaraço ou impeça a livre manifestação do pensamento religioso, assegurando a todos os cidadãos o direito de professar a sua fé, seja ela qual for, sem a interferência da Administração Pública tributária. Na prática, contudo, o que se verifica é uma realidade totalmente destoante da teleologia da Constituição Federal quanto a essa imunidade, dado que a norma imunizante acaba estimulando um exercício distorcido da liberdade religiosa.

O tributarista Kiyoshi Harada, tecendo severas críticas aos abusos que surgem da interpretação abrangente da norma imunizante e da aplicação prática do instituto, sintetiza a problemática:

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se instituiu uma seita. A disputa do gordo filão de dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre os próprios membros da seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna (HARADA, 2010, p.371).

Salvaguardando os casos em que o patrimônio obtido em razão do exercício do culto religioso é convertido em prol da própria entidade religiosa para a realização de seus objetivos institucionais e sua automanutenção, os cada vez mais frequentes e exorbitantes abusos devem ser contidos e reprimidos (SABBAG, 2015, p.346). À vista disso, adequa-se perfeitamente a esta problemática a célebre frase do renomado autor Pontes de Miranda: “[...] não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco” (MIRANDA *apud* SABBAG, 2015, p.346).

Os evidentes atos de mercancia praticados por grande parte das entidades ou seitas religiosas, estes que fazem com que a atividade religiosa se torne extremamente lucrativa à custa da fé e da inocência dos fiéis, não podem continuar imunes à exação tributária, posto que violam o princípio da isonomia tributária e ferem mortalmente o elemento teleológico da norma constitucional (HARADA, 2010, p.371).

Apenas para reafirmar com dados concretos esta realidade, que já é claramente perceptível aos olhos de qualquer pessoa, a revista Forbes, em uma matéria intitulada “The richest pastors in Brazil”, divulgou uma lista com o patrimônio estimado dos pastores mais ricos do Brasil, patrimônio este que varia de 65 até 950 milhões reais. Na mesma linha, a BBC Brasil, em matéria sobre os “megatemplos” da cidade de São Paulo, aponta os maiores templos existentes apenas na cidade de São Paulo, dentre os quais é importante destacar o conhecido Templo de Salomão, edifício com 74 mil m<sup>2</sup> e orçamento no valor de 680 milhões de reais.

Desta feita, o que ocorre no campo prático é uma aplicação distorcida e desvirtuada da imunidade dos templos de qualquer culto, sendo esta utilizada por verdadeiras empresas dissimuladas na forma de templos religiosos que sequer professam uma fé, mas que exercem todo tipo de atividade mercantil mercenária em nome dela. A norma imunizante, portanto, na prática, acaba por fomentar o surgimento de todo tipo de seita religiosa que, sob o falso pretexto de exercer o culto de um determinado credo, “arrancam” dinheiro dos fiéis das maneiras mais sórdidas que se pode imaginar.

Por fim, a conclusão, diante dos fatos e apontamentos apresentados, é que a imunidade tributária, apesar de ter um objetivo justo e nobre e um elemento teleológico de proteção do direito fundamental da liberdade religiosa, direito esse de suma importância para o desenvolvimento social e cultural dos cidadãos, desempenha, de fato, a função de rota de fuga para indivíduos possuidores de verdadeiros “templos-empresa” que buscam se esquivar da *longa manus* tributária do Poder Público, apesar de desenvolverem atividades que se inserem completamente no Domínio Econômico.

## CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, verifica-se que as imunidades tributárias, de uma maneira geral, têm por objetivo salvaguardar direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, impedindo que o Estado, por meio de abusos ou arbitrariedades no exercício de seu poder de tributar, viole ou suprima estes direitos essenciais previstos na Constituição Federal, estes que são o fundamento de todo o ordenamento jurídico brasileiro e a base do Estado Democrático de Direito. Ressalte-se que esta proteção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, além de ser o alicerce e a finalidade essencial das imunidades tributárias em geral, é também um dos principais intentos do Direito Tributário como um todo.

No que tange à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, estatuída no artigo 150, VI, “b” e §4º, da Constituição Federal, o elemento teleológico justificante da norma imunizante é a liberdade religiosa e a laicidade do Estado, inserida no rol de direitos e garantias fundamentais da Lei Maior em seu artigo 5º, VI a VIII, além da garantia da neutralidade religiosa do Estado, prevista no artigo 19, I, do mesmo diploma legal. Aqui, é importante ressaltar que o Estado brasileiro é laico e confessional, isto é, não tem uma religião oficial e a todas respeita, sendo impedido de incentivar ou prejudicar o exercício de qualquer religião em específico, devendo apenas tolerar o exercício de qualquer tipo de religião ou seita religiosa que não contrarie as normas do ordenamento jurídico nacional.

Ato contínuo, cumpre salientar que a norma constitucional que estabelece a imunidade dos templos de qualquer culto é uma norma de difícil análise, tendo em vista o grande abismo legislativo deixado pela legislação constitucional e infraconstitucional quanto à conceituação dos elementos essenciais que podem ser extraídos da própria nomenclatura do instituto, quais sejam: religião, templo e culto, estes que são as peças-chave para o estudo da abrangência e a consequente aplicação prática do instituto. Coube então à doutrina e jurisprudência a árdua tarefa de conceituar os vocábulos empregados na norma imunizante, prevalecendo, na doutrina e jurisprudência atuais, um entendimento abrangente quanto a essa definição, a despeito dos diversos posicionamentos em contrário.

Depara-se com o mesmo vazio deixado pelo legislador quando o estudo se volta para o conceito de finalidades essenciais estatuído no artigo 150, §4º, da Constituição Federal, servindo de vetor interpretativo para o VI, “b”, do mesmo artigo, dado que a imunidade abarcará apenas o patrimônio, renda e serviços que estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosas. Na esteira do entendimento sedimentado pelo Supremo

Tribunal Federal no RE 325.822, que se tornou um verdadeiro *leading case* no que se refere à matéria da imunidade dos templos de qualquer culto, as finalidades essenciais devem ser interpretadas de maneira ampliativa e extensiva, abrangendo as atividades conexas cujo rendimento seja aplicado na consecução das finalidades essenciais da instituição religiosa. Este entendimento da Suprema Corte está em consonância com o posicionamento predominante na doutrina tributária brasileira contemporânea.

Não obstante, esta interpretação abrangente da norma imunizante acabou levando a uma aplicação prática distorcida e destoante do elemento teleológico do instituto, dado que, em grande parte dos casos concretos, o que se nota é que a imunidade dos templos de qualquer culto é utilizada como uma blindagem patrimonial-tributária ou uma rota de escape para que falsas entidades religiosas, que exercem uma verdadeira atividade mercantil e empresarial extremamente lucrativa, se esquivem da exação tributária, apesar de se inserirem completamente no Domínio Econômico. Portanto, ao invés de salvaguardar a liberdade religiosa dos cidadãos, a norma imunizante fomenta o cada vez maior e mais frequente mercenarismo religioso, ferindo os princípios constitucionais da isonomia tributária e da livre concorrência.

Diante desta realidade prática injusta e divergente da teleologia constitucional, mostra-se necessário, para impedir a efetivação destas verdadeiras fraudes tributárias, a edição de normas que regulamentem de maneira detalhada e eficaz a aplicação prática do instituto, estabelecendo limites além dos quais a atividade não mais ficará às margens da incidência de impostos. Exigir-se-á, além de uma legislação mais completa e precisa acerca da imunidade dos templos de qualquer culto, fiscalização mais severa e eficaz por parte da Administração Pública sobre as atividades econômicas realizadas pelas entidades religiosas, impondo sanções para os eventuais abusos ou fraudes na aplicação da norma imunizante.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BBC Brasil. **Novo megatemplo ilustra disputa de igreja em SP para mostrar poder**.

Disponível em:

<[http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/02/160226\\_megatemplos\\_saopaulo\\_fs](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/02/160226_megatemplos_saopaulo_fs)>.

Acesso em 10 de outubro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 800.395**, Rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 28-10-2014, Primeira Turma, DJE de 14-11-2014.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 29-03-2001, Plenário, DJ de 06-09-2001.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 325.822-2**, Rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 18-12-2002, Plenário, DJ de 14-5-2004.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário nº 562.351**, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 4-9-2012, Primeira Turma, DJE de 14-12-2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

FORBES. **The richest pastors in Brazil**. Disponível em:

<<http://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/#12cf381561e6>>. Acesso em 10 de outubro de 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra Silva; CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro : Elsevier, 2012.



MARTINS, Ives Gandra Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª região, 1988. Vol. 10.

MASCARENHAS, Igor de Lucena; SANTOS, Alex Taveira dos. **Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma incoerência constitucional**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=6060d322713797e8>>. Acesso em 25 de setembro de 2016.

MEIRA, Kilandre Araújo. **Imunidade tributária: conceito axiológico e constatação da natureza intrínseca de cláusula pétrea do instituto, nos termos da Constituição de 1988**. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/4339011/Imunidade-Tributaria>>. Acesso em 17 de setembro de 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MOTA, Aline Laranjeira. **Imunidade tributária dos templos: um dispositivo constitucional ainda violado**. Disponível em: <[http://www.esmal.tjal.jus.br/arquivosPublicacoes/2008-12-05\\_imunidadetributariadostemplos.pdf](http://www.esmal.tjal.jus.br/arquivosPublicacoes/2008-12-05_imunidadetributariadostemplos.pdf)>. Acesso em 17 de setembro de 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. **Imunidade tributária**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17284/imunidade-tributaria>>. Acesso em 17 de setembro de 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOEURI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.