



Revista Jurídica



**O INSTITUTO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS –
UMA ANÁLISE SOB O VIÉS CONSTITUCIONAL**

THE INSTITUTE OF TAX IMMUNITIES OF RELIGIOUS TEMPLES – AN
ANALYSIS UNDER CONSTITUTIONAL BIAS

Jeferson Pedro da Costa

Mestrando em Direitos Fundamentais pelo Centro Universitário FIEO. Pós-graduado em Direito Constitucional; Empresarial; Condominial; Imobiliário e Notarial e Registral pela Faculdade Legale; Direito Civil e Processo Civil pela Escola Paulista de Direito – EPD. Bacharel em Direito pelas Faculdades Metropolitanas Unidas – FMU. Advogado e Professor. E-mail: jeferson_pedrocosta@hotmail.com. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2669493262603354>.

Ataides Moura de Assis

Pós-graduado com o título de especialista em Direito Processual Civil pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas - FMU. Advogado. E-mail para contato: ataides.moura.assis@gmail.com. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8192778937620085>.

Resumo

Trata-se de artigo elaborado com o objetivo de analisar o instituto das imunidades tributárias, partindo da premissa geral estabelecida pela Constituição Federal e posteriormente adentrando ao estudo específico das imunidades concedidas aos templos religiosos. Serão explanados o conceito, natureza jurídica, histórico e os dispositivos de antigas e da atual Constituição, traçando uma linha do tempo que versa sobre a questão. Ademais, serão trazidos à baila deste trabalho os posicionamentos adotados pela doutrina bem como alguns julgados emanados do Supremo Tribunal Federal que versam sobre a temática. Por fim, será apresentada a conclusão referente à problemática que se propôs analisar, considerando os fatores primordiais que orbitam sobre o tema.

Palavras-chave: Imunidades tributárias; Templos religiosos; Laicidade; Tributos; Religião.

Abstract

This is an article prepared with the objective of analyzing the institute of tax immunities, starting from the general premise established by the Federal Constitution and later entering into the specific study of immunities granted to religious temples. The concept, legal nature, history and provisions of the old and current Constitution will be explained, drawing a timeline that deals

with the issue. Furthermore, the positions adopted by the doctrine will be brought to the fore in this work, as well as some judgments issued by the Federal Supreme Court that deal with the topic. Finally, the conclusion regarding the problem that was proposed to be analyzed will be presented, considering the primordial factors that revolve around the topic.

Key words: Tax immunities; Religious temples; Secularism; Taxes; Religion.

1. INTRODUÇÃO

A influência das religiões no Estado e vice-versa sempre foi um tema atual, uma vez que a história nasce e se consolida sob esta perspectiva, repetindo ciclos que iniciam, encerram-se e recomeçam.

Mesmo após o Estado adotar o laicismo, ainda permanecem institutos de incentivos aos templos religiosos.

Neste sentido, emerge a questão das Imunidades Tributárias dos Templos Religiosos que será estudada nesse artigo a partir de uma abordagem histórica do instituto e como ela se diferencia de outros benefícios concedidos pela Carta Magna, como, por exemplo, as isenções tributárias.

Para tanto, serão analisados os fatores teóricos juntamente com a prática daquilo que vem sendo decidido pela mais alta Corte do país.

2. O INSTITUTO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Na doutrina é possível encontrar algumas definições do que vem a ser o instituto das Imunidades Tributárias.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a definição de imunidade é:

“classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. (CARVALHO, ed. 16, p. 181.

Nos ensinamentos de Amílcar de Araújo Falcão as imunidades são definidas como uma “forma qualificada ou especial de não incidência, por sua expressão, na constituição, da

competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo” (FALCÃO, ed. 16, p. 64).

Misabel Derzitraz aponta como definição de imunidade “a forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição”. (DERZI, 1988, p. 206).

Eduardo Sabbag, em seu manual de direito tributário, define as imunidades tributárias como “norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante”. (SABBAG, 2016, p. 298).

Por fim Yoshiaki Ichihara, em sua obra dedicada exclusivamente ao tema das Imunidades Tributárias, define da seguinte forma:

“Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência”. (ICHIHARA, 2000, p. 52).

Vale destacar que, embora não possam ser tributados, os contribuintes beneficiários não estão imunes às fiscalizações, e devem, ainda, apresentar livros e documentos, entre outros instrumentos, quando exigidos pela autoridade fiscalizadora.

2.1. NATUREZA JURÍDICA

A natureza jurídica das Imunidades Tributárias é de normas de garantia constitucional, pois tem como fundamento a conservação de valores que a Constituição reputa serem relevantes. (SABBAG, 2016, p. 295).

Nesse mesmo sentido, Yoshiaki leciona que “quanto à natureza jurídica, no sistema jurídico vigente, as imunidades tributárias são normas exclusivamente constitucionais, primárias, no sentido de serem inovadoras da ordem jurídica, e com eficácia imediata”.

(ICHIHARA, 2000, p. 182).

Entende-se, ainda, ser a imunidade tributária uma delimitação negativa da competência de tributar, deste modo, compreende-se que se trata de uma não incidência constitucionalmente qualificada, pois ela fixa uma limitação ao exercício do ente político.

Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”. (CARVALHO, Ed. 16, p. 172).

Desse modo, percebe-se que pela doutrina, a imunidade tributária tem natureza jurídica de garantia constitucional, com viés de competência negativa do ente político de tributar.

2.3. HISTÓRICO GERAL

O instituto das imunidades tributárias não é recente, na época do Império Romano já se viam as primeiras exonerações de pagamento de tributos que eram destinadas a certas pessoas, neste caso os Templos Religiosos e Bens Públicos. (PERES, 2003).

Na França, do século XVIII, só quem gozava dessas exonerações eram a nobreza e o clero, visto que não admitiam pagar os mesmos tributos cobrados pelo Rei aos pobres. Esse foi um dos principais fatores que desencadeou a Revolução Francesa, a reivindicação ao privilégio de não pagar tributos. (PERES, 2003).

Somente com o advento do Constitucionalismo, com a sua ideia central de existência de um documento que limitasse o poder do governante, que a imunidade tributária perde o condão de privilégio e ganha *status* de garantia de exoneração fiscal, com a nova organização do Estado Fiscal e a limitação do poder estatal, por meio de garantias fundamentais.

2.4. HISTÓRICO DAS IMUNIDADES NO BRASIL

Feita a introdução acerca do antecedente do instituto na órbita internacional, passa-se, a seguir, a fazer um breve histórico das Constituições do Brasil, partindo da primeira Constituição outorgada em 1824 até a Constituição em vigor, promulgada em 1988.

A Constituição do Império de 1824, cujas características mais conhecidas são a adoção do catolicismo como religião oficial e a existência de um quarto Poder (Poder Moderador), não faz nenhuma menção expressa sobre o tema da Imunidade Tributária, limitando-se somente à atribuição das competências, com previsão de que os impostos serão instituídos por lei.

Diferente da Constituição vista anteriormente, a Carta Magna promulgada em 1891, a primeira sob a égide da forma Republicana, faz algumas menções às imunidades tributárias.

Em seu artigo 9º definia a competência exclusiva dos Estados para decretar tributos, limitando essa competência em seu § 2º ao dizer que era isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção de outro Estado.

Apesar de o texto da lei fazer menção à expressão “isenção”, esta não deixa de ser uma imunidade, conforme salienta Yoshiaki Ichihara “Apesar do rótulo “isenta”, por ser uma delimitação negativa de competência tributária expressamente prevista no Texto Maior, trata-se de uma Imunidade e não uma isenção”. (ICHIHARA, 2000, p. 131).

No § 3º, do artigo 9º, havia outra previsão de imunidade, quando a importação de produtos estrangeiros se destinasse ao consumo no território nacional. Já no artigo 10, tinha a menção de que era proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Entende-se se tratar do início da Imunidade Recíproca.

O artigo 11 previa mais duas hipóteses de imunidades, quais sejam, em seu § 1º sobre a instituição de impostos de trânsito ou de passagem de um território de um Estado para o outro e o § 2º, tratava do início da imunidade dos templos religiosos, já que previa a vedação a qualquer embaraço ao exercício de cultos religiosos.

Promulgada em 1934, a Constituição previa em seu artigo 6º, algumas atribuições privativas da União, além de estabelecer algumas hipóteses de imunidades.

O artigo 8º previa competências privativas dos Estados. Em seu § 1º surge o princípio da Uniformidade Tributária, pois o seu texto dispunha acerca da competência do Estado para instituir impostos, mas fazia a ressalva de que o imposto de vendas seria uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos.

Havia também uma imunidade prevista no artigo 8, I, “e” no caso da vendas e consignação de propriedade feita por pequenos produtores, dispondo que a primeira operação

seria “isenta”.

Neste ponto ressalta-se o que fora exposto acima, pois, muito embora o texto constitucional cite o termo de isenção, entende-se como imunidade pelos motivos já elencados.

O artigo 17, além de algumas vedações, trazia em seu bojo algumas Imunidades tributárias, como o caso da vedação a cobrança de tributos sobre combustíveis produzidos no país, previsto no inciso VIII e a imunidade recíproca contemplada nos incisos IX e X.

Onde surge também nesse momento a imunidade das instituições de educação, precisamente no artigo 154, que dizia que “os estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo”.

A Constituição de 1937, em artigo 20, previa a competência exclusiva da União para a instituição de tributos. Nesse artigo é possível ver a primeira hipótese de imunidade, ao instituir a cobrança de taxa telegráficas, postais e outros serviços federais, com a ressalva de que o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras, que já tivessem pago imposto de importação seriam isentas.

O artigo 32, em sua alínea “b”, reservava espaço para tratar a imunidade dos templos, ao impor vedações no sentido de impedir o livre exercício de cultos religiosos.

Em suma, as Constituições de 1934 e a Constituição de 1937, guardam muita semelhança na abordagem das Imunidades Tributárias, sendo que a última apenas faz algumas ressalvas à primeira.

A partir da Constituição de 1946 que as imunidades tributárias passaram a ter maior importância no campo do Direito Constitucional.

O artigo 15 trazia a previsão da imunidade sobre impostos de consumo de itens indispensáveis para habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico, de pessoas de restrita capacidade econômica.

Havia, ainda, a previsão de imunidade dos impostos que versavam sobre produção, comércio, distribuição e consumo, além da importação e exportação de lubrificantes líquidos e gasosos, incluindo a energia elétrica e os minerais, isto porque estavam sujeitos ao imposto

único, previsto no § 2º. Desse modo, ao se sujeitarem a um único imposto, eram imunes a qualquer outro tipo de tributação.

O artigo 31 incluía algumas previsões de limitações ao poder de tributar, em algumas situações através de vedações, princípios ou via imunidades.

A Constituição de 1946, além de ampliar o rol de imunidades, inovou com a previsão da imunidade sobre papel, destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (artigo 31, V, alínea “c”).

O Sistema Tributário Nacional foi positivado pela primeira vez em sede constitucional na Constituição de 1967, muito embora Claudio Carneiro em sua obra afirme que isso tenha ocorrido já na Carta Magna de 1946, conforme destaca em sua obra:

Considerando que o poder de tributar está inserido na Constituição, as limitações a este poder somente poderiam vir prescritas pelo mesmo diploma. Neste sentido, a Constituição de 1988, na Seção II do capítulo de Sistema Tributário Nacional, positivado pela primeira vez em sede constitucional na Constituição de 1946, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar. (CARNEIRO, 2014, p. 399).

Contudo, parece ser mais factível conceber que somente a partir da Constituição de 1967 que o Sistema Tributário passa a ser positivado, no Título I, Capítulo V, conforme prescrevia o artigo 18, ao dizer que o “sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais”.

A Constituição de 1967 trouxe considerável mudança no sistema tributário ao definir pela primeira vez que a lei complementar passaria a estabelecer as normas de direito tributário, definindo e regulando os conflitos de competência entre a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A lei complementar passou também a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do § 1º do artigo 19.

Em seu artigo 20 descrevia-se as principais imunidades constantes no sistema tributário à época, ao passo que o inciso “I” trazia o mais importante dos princípios, o da legalidade em matéria tributária, que não se trata de uma imunidade.

Acerca do texto de 1969, cabe consignar que este trabalho não se debruçará sobre a

natureza jurídica se Constituição propriamente dita ou se Emenda Constitucional.

De todo modo, o texto de 1969 não trazia grandes mudanças em relação ao diploma anterior, fazendo apenas pequenas ressalvas, mantendo quase que os dispositivos da Constituição de 1967.

2.5. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Também conhecida como “Constituição cidadã” a atual Constituição da República é exemplo no que concerne ao instituto objeto do presente trabalho.

As imunidades existentes no ordenamento vigente devem se encontrar expressamente previstas na Constituição, pois sem essa previsão, não há imunidade, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal:

ICMS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – COOPERATIVAS DE CONSUMO – Inadmissibilidade por falta de previsão constitucional e ausência de lei complementar – Estado-membro, ademais, que em face de competência concorrente tem o direito de fazer incidir o referido tributo nas operações realizadas por cooperativas – inteligência dos arts. 24, I, e § 3º; 146, III, c, da CF. (STF – RE nº 141.800-1/SP – 1º T.J. 1º-4-1997, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 3-10-1997. RT 748/154).

Os pontos serão pormenorizadamente abordados nos tópicos que se sucederão.

3. DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Embora os dois institutos tenham como finalidade eximir o contribuinte beneficiário de sua obrigação principal, que é de recolher os tributos definidos na Constituição, existem uma diferença substancial entre eles.

A imunidade tem previsão legal na Constituição, tratando-se, portanto, de uma proibição constitucional ao poder estatal de tributar, caracterizando, assim, uma espécie de competência negativa.

Na imunidade tributária não existe a relação entre o fisco e o contribuinte, isto significa dizer que sequer existe a hipótese de incidência tributária, por não ocorrer o fato gerador e, por consequência, não nasce a obrigação tributária, que seria de recolher o tributo.

Já no instituto da isenção, sua previsão legal está contida em leis infraconstitucionais, tratando-se de uma dispensa legal, pois o que se inibe é o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador, gerando a relação obrigacional entre o fisco e o contribuinte beneficiário.

Neste sentido, Luciano Amaro afirma que “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”. (AMARO, Ed. 14, p. 152).

Desta forma, em alguns dispositivos da Constituição, tem-se a previsão expressa de “isenções”, porém, levando-se em consideração as diferenças entre os dois institutos, ora estudados, deve-se interpretar como sendo “imunidades”.

A exemplo disto, o disposto nos artigos 184 e 195. Assim, onde se lê “são isentas”, entenda-se por “são imunes”:

Nota-se nesses casos, que os comandos expressos contidos no texto da Carta são de imunidades, não podendo ser tratadas de isenções, visto que a isenção tem previsão legal, enquanto a imunidade possui previsão constitucional. Inclusive, essa é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, fixada no julgamento do RE 168.110/DF:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA AOS TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados.(RE 168.110/DF, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. em 04-04-2000).

Assim, é possível afirmar que a imunidade é uma hipótese de não incidência qualificada, enquanto a isenção trata-se de dispensa legalmente instituída. Sendo a primeira prevista na Constituição, não gerando a relação obrigacional tributária, e a segunda com previsão em lei infraconstitucional gerando, assim, a relação obrigacional tributária, sem que ocorra o lançamento.

4. CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

A hermenêutica do direito constitucional/tributário ao se debruçar sobre as classificações que as imunidades tributárias podem ter, as categorizam em alguns segmentos, conforme se verá a seguir.

4.1. SUBJETIVAS E OBJETIVAS

As imunidades subjetivas são destinadas às pessoas (físicas e jurídicas) e têm o condão de proteger o patrimônio, renda e os serviços dessas pessoas, além das contribuições sociais destinadas à seguridade das entidades beneficentes de assistência social.

Estão contidos nas alíneas “a”, “b” e “c”, do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988.

As imunidades objetivas são destinadas a um objeto, coisa ou mercadoria, como no caso dos livros, jornais e periódicos.

Estão presentes nas alíneas “d” e “e”, do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988.

4.2. EXPRESSAS E IMPLÍCITAS

As imunidades expressas ou explícitas são aquelas que assim estão previstas na Constituição, como, por exemplo, as alíneas do inciso VI do art. 150, da Constituição Cidadã de 1988. Aplica-se a elas a forma de interpretação gramatical ou literal.

Já as imunidades implícitas, diferentemente da anterior, não estão previstas expressamente na Constituição, mas por protegerem fundamentos da República Federativa do Brasil, acabam por receber a carga de imunidade. Tem-se, neste caso, uma forma de interpretação sistemática ou teleológica da norma.

4.3. GENÉRICAS E ESPECÍFICAS

As imunidades genéricas alcançam todos os impostos, são elas: (i) Imunidade recíproca

às pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, DF e Municípios), artigo 150, VI, “a” da CF/88; (ii) Imunidade do patrimônio, renda e serviços das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, artigo 150, § 2º da CF/88; (iii) Imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos templos de qualquer culto, artigo 150, VI, b da CF/88; (iv) Imunidade dos partidos políticos, sindicatos dos empregados, instituições assistências e educacionais sem fins lucrativos, artigo 150, VI, c da CF/88, e; (v) Imunidade dos jornais, livros, periódicos e o papel destinado a sua impressão, artigo 150, VI, d da CF/88.

As imunidades específicas, diferentemente das genéricas, atingem impostos específicos, sendo: (i) O IPI não incide sobre exportações de produtos industrializados (artigo 153, § 3º, III da CF); (ii) O ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o proprietário que as explore não possua outro imóvel (artigo 153, § 4º, II da CF/88); (iii) O ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatário no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto, cobrado nas operações e prestações anteriores (artigo 155, § 2º, X, a da CF/88); (iv) Não incide sobre os direitos reais de garantia incidentes sobre imóveis, artigo 156, II, da CF/88.

5. ESTUDO SOBRE O ROL DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Na análise do Corpo Constitucional, é possível visualizar as imunidades tributárias ali previstas, elencando-as em um rol que abrange diversos artigos, sendo assim espalhados.

No Artigo 5º estão presentes grande parte das imunidades.

No inciso XXXIV, “a” e “b” estão previstas as imunidades das taxas para o exercício do direito de petição (contra defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder) e obtenção de certidões (defesa de direito de esclarecimento de situações de interesse pessoal); no inciso LXXIII sobre as Imunidade das taxas para qualquer cidadão propor ação popular;

No mesmo artigo 5º, inciso LXXXVI, “a” e “b” há a Imunidade das taxas, aos reconhecidamente pobres, de registro de nascimento e de certidão de óbito, e por fim no inciso LXXVII sobre a imunidade das taxas nas ações de “*habeas corpus*” e “*habeas data*”, atos

necessários ao exercício da cidadania.

No artigo 150 há mais hipóteses de imunidades.

No inciso VI, “a”, “b”, “c” e “d” versam sobre a imunidade recíproca de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros; imunidade dos templos de qualquer culto; imunidade dos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive fundações e a imunidade dos impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

O § 2º do supracitado artigo 150 as imunidades das autarquias e 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;

O artigo 153, § 3º, III dispõe sobre a imunidade dos impostos sobre produtos industrializados destinados ao exterior; o § 4º acerca da imunidade das pequenas glebas rurais, quando explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel; o § 5º, sobre a imunidade do ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

Já o artigo 155, X, “a” prevê a imunidade do ICMS sobre produtos industrializados ao exterior, excluindo os semielaborados definidos em lei complementar; a alínea “b” a Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outro Estado petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica e o inciso XI assevera a imunidade do ICMS sobre o valor do IPI, quando a operação configura fato gerador dos dois impostos.

O § 3º assegura a imunidade dos impostos, além dos expressamente previstos, sobre operações relativos à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país

O artigo 156, § 3º preconiza a imunidade na exportação ao exterior de mercadorias e de serviços, por lei complementar; o inciso II a imunidade do ITBI em relação aos direitos de garantia; e o § 2º, I, a imunidade do ITB na realização de capital das empresas, na transmissão de bens e direitos na fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas;

O artigo 184, § 5º garante a imunidade dos impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma

agrária.

O artigo 197, § 7º dispõe sobre a imunidade das contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social; ao passo que o artigo 226, § 1º prevê a imunidade nas taxas na celebração de casamento civil e por fim o artigo 230, § 2º concede a imunidade na taxa de transportes coletivos urbanos, aos maiores de sessenta e cinco anos.

6. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Instituto previsto no artigo 150, VI, “b”, § 4º da Constituição Federal.

Para melhor entendimento das imunidades destinadas aos templos religiosos, é mister trazer à baila do trabalho, algumas definições do que a doutrina entende ser “cultos e templos”, assim como, o alcance das imunidades em relação ao patrimônio dos templos religiosos.

Templo é definido como edifício destinado ao culto de uma religião; igreja; sinagoga; mesquita; monumento em honra de uma divindade; figurado qualquer lugar sagrado ou venerável. (Dicionário infopédia da Língua Portuguesa, 2003-2018).

Já culto possui definição de religião conjunto das práticas religiosas usadas para prestar homenagem ao divino; liturgia; figurado respeito ou veneração que se dedica a alguém; adoração; amor intenso; pagamento semanal, mensal ou anual ao pároco. (Dicionário infopédia da Língua Portuguesa, 2003-2018).

Na doutrina é possível encontrar outras definições acerca das expressões templo e culto.

Roque Antonio Carraza entende da seguinte forma “Esta imunidade não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”. (CARRAZA, 1997, p. 409).

Nas palavras de Paulo de Barros de Carvalho:

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas de 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, 1999, p. 136).

Aliomar Baleeiro apresenta o seguinte ensinamento:

O templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta da Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se a utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa [...]. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregadas em fins econômicos. (BALEIRO, 1998, p. 136).

Vale ressaltar que a imunidade que assiste os templos religiosos diz respeito somente aos impostos que podem recair sobre suas propriedades e seus serviços, não abrangendo os demais tributos.

A afirmação fica clara no julgamento do RE nº 129.930, julgado pelo STF em ação ajuizada por instituição religiosa que pretendia afastar a incidência de contribuição sindical:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE, CF, 1967, art. 21, § 2º, I, art. 19, III, b; CF, 1988, art. 149, art. 150, VI, b". I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67 (CF/88, art. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2º, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso extraordinário não conhecido.

Deste mesmo modo entendeu o Pretório Excelso no julgamento RE 253.394/SP:

TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido.

De acordo com o texto constitucional e a jurisprudência do STF, é evidente que a imunidade diz respeito apenas aos impostos, estando os templos sujeitos à tributação das demais espécies de tributos.

7. EXTENSÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS

O texto da constituição é claro ao definir o alcance da imunidade de impostos dos templos.

Entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal oferece ao diploma um entendimento mais extensivo, de modo a maximizar sua interpretação, é o que se extrai do voto do Ministro Sepúlveda Pertence ao julgar o RE 237.718:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão - conforme ao 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 da 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.

A discussão central acerca da extensão das imunidades refere-se aos imóveis de propriedade dos templos, os terrenos sem edificações, imóveis locados, assim como os imóveis destinados à moradia de seus membros.

Parte da doutrina entende que a imunidade não se estende além do local de celebração dos cultos. Seguindo este entendimento, Sasha Calmon Navarro Coêlho faz esclarecimento no sentido de que a moradia do padre não está coberta pela imunidade:

E a casa do padre? Essa também não goza de imunidade. Não é o templo, é a moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo de imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, do Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico, Imune é o templo, não a ordem religiosa. (SACHA, 1999, p. 269).

Ao contrário da doutrina citada, a Suprema Corte tem firmado entendimento no sentido de que não somente os edifícios destinados ao culto estariam imunes, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas.

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. Imunidade. Igreja. Aquisição de bem imóvel não edificado. Presunção de destinação às finalidades essenciais da instituição. Não utilização temporária do bem. Situação de neutralidade que não atenta contra a ratio da regra imunizante. Cabe ao fisco provar eventual desvio de finalidade. Agravo regimental desprovido”.(RE 876.253/PR. 1ª T. rel. Ministro Luiz Fux, j. em 24-11-2015).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. II – Agravo regimental improvido.” (RE 694.453-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 12/8/2013).

Tem-se, assim, uma interpretação extensiva a fim de ampliar o rol das imunidades tributárias.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De início, emerge a conclusão de que a imunidade tributária é uma previsão expressa na Constituição Federal que não exclui do ente político sua competência ao exercício de seu poder de tributar, mas tão somente restringe seu campo de atuação.

Vale salientar que a imunidade tributária atinge unicamente a obrigação principal do contribuinte beneficiário da imunidade, deixando excluída de sua abrangência a obrigação acessória.

Não se desconhece o teor da influência recíproca que Igreja e Estado exercem um sobre o outro, todavia, é cediço que as igrejas possuem inúmeros projetos sociais, ajuda humanitária, dentre outros, ao passo que este engajamento pode ser benéfico a ambas as partes (Estado e Igreja).

Contudo, de igual importância é a fiscalização do Poder Público a fim de se evitar a utilização indevida do instituto como subterfúgio de sonegação de impostos, com o nítido objetivo de fraudar a legislação vigente.

O cerne da questão deve recair sobre a proteção da manifestação de qualquer crença (e até mesmo a opção por nenhuma), não criando qualquer espécie de embaraço, possibilitando o livre exercício da fé.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. 14, Saraiva.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 141.800-1/SP. 1º T.J. 1º-4-1997*. Rel. Min. Moreira Alves, DJU 3-10-1997. RT 748/154.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 168.110/DF, 1ª T.* Rel. Min. Moreira Alves, j. em 04-04-2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 694.453-AgR.* Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 12/8/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 876.253/PR. 1ª T.* Rel. Ministro Luiz Fux, j. em 24-11-2015.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 5ª ed. São Paulo, Saraiva. 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Ed. 9. São Paulo. Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Ed. 11. São Paulo. Saraiva. 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva. Ed. 16. São Paulo. Saraiva.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo, RT.1988.

Dicionário infopédia da Língua Portuguesa [em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2018. [consult. 2018-11-14 22:59:23]. [Internet] Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/culto> Acesso em 14/02/2024.

Dicionário infopédia da Língua Portuguesa [em linha]. Porto: Porto Editora, 2003-2018. [consult. 2018-11-14 22:56:34]. [Internet] Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/templo>. Acesso em 14/02/2024.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. *Fatos Geradores de Obrigações Tributárias*. Ed. 16.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. Edição Única. São Paulo. Atlas, 2000.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 30ª Ed. São Paulo. 2015.

PERES, João Bosco. *Competência Tributária Negativa. As Imunidades Tributárias*. Jus Navegandi. Teresina. A. 8, n 127. [Internet] Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4478/competencia-tributaria-negativa>. Acesso em 11/01/2020.

SACHA, Calmon Navarro Coêlho. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro. Forense. 1999.