

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Ronaldo Aparecido Menegassa¹
José Carlos Dizidél Machado²

RESUMO: Utilizando-se de pesquisa, análise e interpretação doutrinária e letra de lei, bem como do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, buscou-se discorrer acerca das imunidades tributárias, mais especificamente as aplicadas aos templos de qualquer culto. Não obstante, procurou-se explanar, primeiramente, acerca dos tributos e suas classificações, sendo necessário tal abordagem para dar prosseguimento ao campo da imunidade. Durante toda a narrativa, mostra-se que a imunidade tributária está preceituada no texto constitucional e possui como finalidade não obstar o exercício de direitos fundamentais ou, ainda, direitos refutados como relevantes pelo Constituinte através da tributação. Nesta linha, a imunidade atua no plano da incompetência tributária, ou seja, disciplina a vedação dos entes políticos em instituir tributos sobre matérias que o Estado quer proteger. Na sequência, aprofunda-se o estudo discorrendo sobre a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, sob o prisma de proteção aos direitos fundamentais da dignidade da pessoa humana e a livre manifestação da liberdade de crença. Contudo, o constituinte deixa claro que a imunidade garantida aos templos de qualquer culto somente é aplicada quanto aos impostos, podendo, assim, os entes políticos onerarem as instituições religiosas mediante a instituição das outras espécies tributárias, como taxa, empréstimo compulsório, contribuições especiais e contribuições de melhoria. Ainda, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto será concedida exclusivamente sob o patrimônio, renda ou serviços, desde que necessário para realização de suas atividades essenciais. Finalizando a proposta de estudo, discorre acerca de julgados pelo Supremo Tribunal Federal, analisando seu posicionamento no que tange a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Palavras chave: imunidade; tributo; instituição.

ABSTRACT: Using research, analysis and doctrinal interpretation and letter of law, as well as the position of the Federal Supreme Court, sought to discuss tax immunities, more specifically those applied to the temples of any cult. Nonetheless, an attempt was made to explain, firstly, about tributes and their classifications, and such an approach is necessary to pursue the field of immunity. Throughout the narrative, it is shown that tax immunity is prescribed in the constitutional text and its purpose is not to impede the exercise of fundamental rights or, also, rights refuted as relevant by the Constituent through taxation. In this line, immunity acts on the level of

¹Acadêmico do 10º Período do Curso de Direito do Centro Universitário Campos de Andrade, Trabalho de Conclusão de Curso.

²Advogado, contador, Professor do Curso de Direito do Centro Universitário Campos de Andrade, Mestre em Educação pela Universidade Del Mar no Chile.

tax incompetence, that is, discipline the prohibition of political entities to institute taxes on matters that the State wants to protect. The study further analyzes the tax immunity accorded to the temples of any cult, under the prism of protection of the fundamental rights of the dignity of the human person and the free manifestation of freedom of belief. However, the constituent makes it clear that the immunity guaranteed to the temples of any cult is only applied to taxes, so that political entities may burden religious institutions by establishing other tax species, such as a tax, compulsory loan, special contributions, and improvement contributions. Furthermore, the tax immunity of the temples of any cult shall be exclusively granted under the patrimony, income or services, as long as necessary for carrying out its essential activities. Finalizing the study proposal, it discusses the judgments of the Federal Supreme Court, analyzing its position regarding the tax immunity of the temples of any cult.

KEY-WORDS: Immunity. Tribute. Institution.

INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso possui como objetivo um estudo acerca de imunidade tributária, mais precisamente da exoneração fiscal garantida aos templos de qualquer culto.

Por meio de pesquisa bibliográfica, interpretação da Carta Magna e posicionamento do Supremo Tribunal Federal, buscou-se conhecimento acerca da imunidade em comento.

De antemão, faz-se necessário para compreensão da imunidade tributária a conceituação de tributo, fato este discorrido no capítulo 1. Ainda, procura-se analisar as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais), expondo seus preceitos legais, finalidade e características.

Na sequência, passa-se à exposição acerca da competência e imunidade tributária. Definindo a competência tributária, faz-se um paralelo com a imunidade, tendo em vista suas similitudes no que tange seus preceitos legais. Contudo, há de se advertir, quando analisado seus efeitos jurídicos, resta claro suas posições antagônicas. Ainda, no mesmo capítulo, busca-se esclarecer a diferenciação de imunidade e isenção tributária, institutos comumente confundidos.

Por derradeiro, no capítulo 3 objetiva-se um estudo específico, passando a abordar o conceito de estado laico e sua aplicabilidade na República Federativa do Brasil. Dando seguimento a temática, necessário a conceituação e interpretação acerca de templo e culto, sendo estes balizadores da incidência da imunidade em análise. Finalizando a proposta de estudo, passa-se a discorrer sobre o fundamento do Constituinte ao conceder imunidade tributária aos templos de qualquer culto e os requisitos para assegurar a garantia constitucional. Ainda, faz-se breve análise do posicionamento da Suprema Corte em relação a imunidade ora estudada.

O projeto de trabalho em comento possui como finalidade estimular a busca pelo conhecimento do direito tributário, especificamente no que tange as imunidades concedidas aos templos de qualquer culto. Importante salientar que a Carta Constitucional dispõe sobre outras hipóteses de imunidades. Ao final, alguns questionamentos comumente presentes na sociedade, tratar-se-á sobre, no que se refere à imunidade tributária, o objetivo, no entendimento do Constituinte, para que os templos de qualquer culto garantem a imunidade de impostos.

- A imunidade tributária pode ser revogada?
- Qual foi o objetivo do Constituinte ao preceituar que os templos de qualquer culto possuem imunidade tributária?
- Bem como se a imunidade seria um benefício garantido as instituições religiosas?

Encerra-se o estudo acerca da imunidade tributária com as considerações finais, esclarecendo as definições de tributos e de imunidade, seu fundamento constitucional, bem como sua finalidade e aplicação aos templos de qualquer culto.

1 TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

O campo do direito tributário é relevante no mundo jurídico, sendo destaque no ordenamento pátrio, tendo em vista que a carga tributária arrecadada é a principal fonte de custeio das atividades do Estado, responsável, ainda, pelo desenvolvimento

da nação. Portanto, antes de iniciar o tema em foco e visando uma melhor compreensão do instituto da imunidade tributária e sua aplicação nos templos de qualquer culto, imprescindível o estudo de tributo.

1.1 CONCEITO DE TRIBUTO

A definição de tributo está preceituada no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Veja-se: “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.”³

Diante de tal conceituação, nítido que o tributo é uma prestação obrigatória, cujo montante deverá ser quitado pelo contribuinte em moeda corrente nacional (atualmente o real). Em outros dizeres, não é mera faculdade do devedor cumprir com o adimplemento da obrigação, mas sim uma imposição do legislador.

Ainda, analisando o conceito de tributo e suas características, afirmar-se que estes são instituídos por lei, sendo, portanto, formalmente legais. Sua forma de implementação, arrecadação, alíquotas e destinação, obrigatoriamente, devem estar preceituadas em normal legal. Importante salientar que, não havendo previsão legal do tributo, o crédito torna-se inexigível.

Outrossim, a lei menciona que o tributo tem caráter não punitivo, ou seja, jamais poderá ser instituído pelo ente político como forma de represália ao contribuinte decorrente de alguma ilegalidade cometida.

1.2 ESPÉCIES DE TRIBUTO

As espécies de tributos estão preceituadas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) e no CTN, do qual se faz necessária análise para aprofundamento da matéria. O art. 5º CTN traz que “os tributos são os impostos, taxas e contribuições de melhoria”⁴. Tais espécies tributárias são

³BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

⁴BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

preconizadas igualmente na CFRB/88 em seu art. 145⁵. Complementando, a Carta Magna acrescenta duas espécies de tributos, quais sejam o empréstimo compulsório (disposto no art. 148 da CFRB/88) e as contribuições especiais (disposto no art. 149 da CFRB/88), *in verbis*:

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

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.⁶

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.⁷

⁵Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]

(BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.)

⁶BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁷BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Desta forma, constata-se a existência de cinco espécies tributárias, quais sejam os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, passam a ser tema de apreço.

1.2.1 Impostos

A definição de imposto está descrita no art. 16 do CTN⁸, o qual preceitua ser uma cobrança totalmente desvinculada de qualquer atuação estatal, sendo assim, portanto, desnecessária a prestação de um serviço ou atividade do Estado para sua cobrança. Neste vértice, Amaro:

[...] para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigia a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.⁹

Confirma o entendimento Tavares, salientando que os impostos são a exceção disciplinada na legislação, de forma que, todas as demais espécies tributárias possuem necessidade de uma atividade estatal vinculada a sua instituição:

[...] imposto é o Tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ou melhor, ressaltando-se o caráter que lhe confere a tônica no sistema, é o imposto, pois, a única espécie de Tributo não vinculado existente em nosso ordenamento jurídico.¹⁰

Nestes vértices, claro que, para a criação do crédito tributário a título de imposto, a lei desvincula qualquer atuação do Estado para com o contribuinte, atuação esta necessária para exação¹¹ das demais espécies tributárias.

⁸**Art. 16.** Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.
(BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966).

⁹AMARO. 2016, p. 52.

¹⁰TAVARES. 2005, p. 66.

¹¹ NOTA: Exação é o ato de instituir tributos.

1.2.2 Taxas

A definição de taxa está disposta no art. 77 do CTN¹², o qual preceitua ser uma contraprestação paga pelo contribuinte aos entes políticos em decorrência de exercício regular do poder de polícia ou utilização de serviço público específico e divisível. Importante frisar que a mera disposição do serviço ou, ainda, sua efetiva ou somente potencial utilização torna válida sua cobrança pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

Portanto, afirmar-se que, em contrapartida da característica dos impostos, as taxas, para sua criação, imprescindível se faz a prestação de algum serviço pelos entes políticos ao contribuinte. Nessa vertente, as palavras de Machado:

O fato gerador da taxa é sempre uma atividade específica, relativa ao contribuinte. Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser: (a) o exercício do poder de polícia, ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte.¹³

Assim, crível a afirmação de que a atividade prestada pelo Estado ao contribuinte é o fato gerador da taxa. Sendo assim, a inexistência da prestação do serviço estatal torna a cobrança da taxa inconstitucional, ou seja, indevida pelo contribuinte.

Desse modo, a característica primordial da taxa é uma prestação do Estado ao contribuinte para, somente após, tornar válida sua exação. Ainda, tendo em vista a conceituação de taxas, por óbvio que o legislador se preocupou em delimitar, taxativamente, quais os serviços prestados pelos entes políticos que oneram o contribuinte mediante a instituição de taxas.

¹²**Art. 77.** As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

(BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966).

¹³MACHADO. 1996, p. 322

1.2.2.1 Poder de polícia

O poder de polícia possui extrema relevância para a sociedade, uma vez que preza pelo interesse público, cuja a finalidade é garantir valores pautados como direitos fundamentais na Carga Magna, como segurança, saúde, educação, entre outros. Assim, o art. 78 do CTN disciplina os serviços considerados como sendo poder de polícia, *in foco*:

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

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.¹⁴

Observa-se que o poder de polícia possui finalidade de garantir a ordem e o bem-estar social por meio de uma atividade da administração pública, podendo, inclusive, limitar e disciplinar o direito, interesse e/ou liberdade individual, caso necessário para atingir seu objetivo. Nesse norte, as palavras de Silva:

O poder de polícia destina-se assegurar o bem-estar geral, impedindo, através de ordens, proibições e apreensões, o exercício anti-social dos direitos individuais, o uso abusivo da propriedade, ou a prática de atividades prejudiciais à coletividade.¹⁵

Dessa forma, a importância do poder de polícia está presente na difusão do interesse público, podendo, inclusive, para sua predominância quando equiparado ao interesse privado, suprimir o direito individual para prevalecer o interesse coletivo. Tal fato decorre da posição de superioridade da Administração Pública sobre os particulares.

¹⁴BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

¹⁵SILVA, 2006. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2634/O-poder-de-policia>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

Outrossim, caso haja necessidade de suprimir direito de particular para, assim, garantir tranquilidade pública, direito à saúde, higiene, segurança, ordem e costumes, valores estes considerados essenciais para direito fundamental, o Estado o fará pelo do poder de polícia.

Portanto, a exação das taxas decorrentes do exercício do poder de polícia possui finalidade de custeamento e financiamento desse poder, pautado na proteção da sociedade.

1.2.2.2 Serviço público específico e divisível

Ainda, conforme preceitua o art. 77 do CTN, citado anteriormente, as taxas poderão ser cobradas visando o custeio dos serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição do contribuinte. O art. 79 do CTN esclarece as características dos serviços públicos onerados através de taxas, conforme transcrição abaixo:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.¹⁶

Destaca-se a divisibilidade e a especificidade do serviço público para a instituição da taxa. Sendo assim, o Estado deve pormenorizar as atividades prestadas ao contribuinte, informando as tarefas postas a sociedade para sua vinculação à cobrança do tributo.

Ademais, distingue-se taxa de imposto de acordo com a pessoa atingida pela atividade estatal, pois, se for possível a divisão do serviço prestado para determinada pessoa, é lícito sua exação por meio de taxa, porém, em contraposto, quando o serviço atingir a coletividade, o tributo a ser instituído é o imposto.

¹⁶BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

1.2.2.3 Taxa e preço público

Visa-se melhor compreensão da espécie tributária em foco, importante salientar a diferença existente se comparado ao preço público¹⁷. A taxa, conforme visto, é regida pelo direito público, portanto, para sua exação, deverão ser respeitados os princípios tributários, dentre os quais destaca-se a noventena, anterioridade e legalidade, sendo credor o Estado. Noutra norte, o preço público é disciplinado pelo direito administrativo, visto que os créditos decorrentes desses serviços podem ser exigidos por pessoas jurídicas de direito privado. Tal diferenciação nas palavras de Castro:

Taxa e Preço Público (ou tarifa) não se confundem, pois somente a primeira é espécie tributária constitucionalmente definida, que se submete às regras do Direito Público, enquanto a segunda é fruto de regime contratual, passível de flexibilização e de pagamento facultativo.¹⁸

Corroborar-se o pensamento elucidando que as taxas divergem de preço público quanto à liberalidade de pagamento, uma vez que na primeira se faz presente a compulsoriedade no adimplemento da obrigação tributária, porquanto na tarifa, há faculdade do contribuinte, sendo devido somente caso utilizar-se do serviço gerador da tarifa. Inclusive, neste sentido é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, conforme julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 556.854, *in verbis*:

Taxa e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento. A taxa é cobrada em razão de uma obrigação legal enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado.

[RE 556.854, rel. min. Cármen Lúcia, j. 30-6-2011, P, DJE de 11-10-2011.]
Vide ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, P, DJ de 5-3-1993.¹⁹

¹⁷NOTA: Igualmente denominado de tarifa

¹⁸CASTRO, 2013. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8131/Elucidando-Taxas-e-Precos-Publicos>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

¹⁹Disponível em: <https://www.google.com.br/search?q=taxa+e+pre%C3%A7o+publico+stf&rlz=1C1GGRV_enBR751BR751&oq=taxa+e+pre%C3%A7o+publico+stf&aqs=chrome.69i57.7455j0j1&sourceid=chrome&ie=UTF-8>. Acesso em: 16 ago. 2017.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 556.854. Exações pagas a superintendência da zona franca de Manaus – SUFRAMA. Natureza jurídica de taxa. Instituição por meio de portaria. Ofensa ao princípio da legalidade. Parágrafo único do art. 24 do Decreto-lei n. 288/1967 não recepcionado. Relatora Min. Cármen Lúcia, Brasília, 24 out. 2001.

Quando estar-se-á diante da taxa, assim como todas as espécies de tributo, imprescindível sua obrigatoriedade de quitação do crédito pelo contribuinte, fato este ausente nas tarifas. Em relação ao preço público, o pagamento é mera faculdade do beneficiário do serviço.

1.2.3 Contribuição de melhoria

Tal espécie tributária está disciplinada no art. 145, III da CF²⁰ e no art. 81 CTN. Este último traz uma definição pormenorizada do tributo debatido, conforme transcrição que segue:

Art. 81 - A Contribuição de Melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.²¹

Pode-se extrair que a contribuição de melhoria é um tributo possuidor de único e exclusivo objetivo, qual seja o custeamento de obras públicas²² - o Decreto Lei 195/67, em seu art. 2º²³ prevê, exaustivamente, quais obras públicas podem gerar a

²⁰Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - Contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas.

(BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988).

²¹BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

²²Pode-se traduzir por Obra Pública a efetivação do trabalho feito pela administração estatal, na consecução de seus fins e em atendimento aos interesses da sociedade.

Disponível em: <<https://juridicocerto.com/p/carnachionibrunasoar/artigos/contribuicao-de-melhoria-350>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

²³Art. 2º. Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

cobrança da contribuição de melhoria – desde que estas valorizem o imóvel do particular. Neste ínterim, o crédito tributário não poderá ser instituído para finalidade diversa da preceituada na Carta Magna e no Código Tributário, sob pena de violação do princípio da legalidade.

Por oportuno, quanto à definição disposta na lei tributária, compreensível os requisitos para sua exação, devendo ocorrer a valorização imobiliária do contribuinte decorrente da obra pública, possuindo por finalidade a restituição ao erário do montante despendido para consecução da obra. Neste norte, define acerca da contribuição de melhoria Machado, expondo:

Contribuição de Melhoria como a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte decorrente da obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao tesouro público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização dos imóveis.²⁴

Sendo assim, a finalidade da contribuição de melhoria é restituir aos cofres públicos os gastos para a realização da obra pública. Desta forma, a contribuição de melhoria não pode ter sua exação fundamentada na valorização de imóveis decorrente de obra do setor privado, fato este presente na construção de Shoppings Centers, por exemplo.

Nesse diapasão, analisando a definição trazida pelo legislador, observa-se sua preocupação ao limitar valores a serem pagos pelos beneficiados das obras realizadas em decorrência da valorização do imóvel, há duas espécies de limitação, a geral e a individual.

No que concerne à primeira limitação, o poder público não pode instituir como arrecadação, a título de contribuição de melhoria, valor superior ao efetivamente gasto para a realização da obra, noutras palavras, se a Administração Pública despendeu, por exemplo, do erário R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) para a

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

(BRASIL. Decreto Lei n. 195/67, de 7 de dez de 1966. **Contribuição de Melhoria**, Brasília, DF, fev 1966.)

²⁴MACHADO, 2007, p. 456.

efetivação da obra, este valor será o limite que os entes políticos poderão onerar os contribuintes beneficiados com a obra mediante o tributo contribuição de melhoria.

Quanto à limitação individual, esta tem por escopo que cada indivíduo que teve seu imóvel valorizado, ressarcirá os entes tributantes observando o teto da valorização. Para exemplificar, um cidadão que teve seu imóvel valorizado em R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em decorrência da obra pública realizada, poderá sofrer a instituição do tributo em tela para ressarcimento deste valor, respeitando o limite da valorização.

Complementando o estudo acerca da contribuição de melhoria, analisa-se o art. 82 CTN, que dispõe acerca dos requisitos mínimos para instituição do crédito tributário debatido, *in verbis*:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.²⁵

Diante do exposto, percebe-se que a contribuição de melhoria tem por fato gerador a prestação de um serviço público à coletividade, cuja consequência de tal serviço majora o valor imobiliário do particular.

²⁵BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. Sistema tributário Nacional, Brasília, DF, out 1966.

1.2.4 Empréstimo compulsório

Os empréstimos compulsórios são disciplinados no texto constitucional, em seu art. 148 da CRFB/88 e no art. 15 do CTN²⁶, preceituando os fatos geradores deste tributo. Disciplina-se:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.²⁷

Observa-se que o empréstimo compulsório somente poderá ser instituído pela União, mediante lei complementar. Portanto, é um tributo federal de competência exclusiva de União. Assim sendo, caso sofra exação mediante lei ordinária ou pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, tal tributo é inconstitucional, ou seja, inexigível.

Ainda, o teor constitucional preceitua as hipóteses justificadoras para incidência do empréstimo compulsório. Para aprofundamento na matéria e melhor conteúdo didático, destrincha-se os incisos citados acima.

No que concerne ao primeiro tópico, o legislador traz duas hipóteses para a instituição do empréstimo compulsório, quais sejam o custeamento das despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública²⁸ e de guerra externa – é vedada a tributação do empréstimo compulsório quando presente conflitos internos, ou seja, a guerra deve ser deflagrada em confronto com nação estrangeira – ou sua iminência.

²⁶NOTA: O inc. III do referido artigo foi revogado pela CRFB/88, tornando idêntico o teor dos artigos em comento.

(BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966).

²⁷BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

²⁸NOTA: Conceitua calamidade pública Blume: [...] *é uma situação anormal, em que a capacidade de ação do poder público municipal ou estadual fica seriamente comprometida. Essa situação é causada por um desastre, não importa se causado pela natureza ou por outros motivos (econômicos, sociais, etc.).*

Já o segundo inciso do mencionado artigo dispõe que poderá haver exação do tributo quando derivar de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Ocorre a denominada antecipação de receita para financiamento de investimento urgente.

Importa diferenciar as duas hipóteses de incidência do tributo. Quando instituído o empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias, desnecessário respeitar o princípio da anterioridade. Em outros dizeres, o crédito tributário pode ser cobrado a partir de sua criação. Fato contrário ocorre quando instituído em decorrência de investimento público, que, por sua vez, o tributo poderá ser lançado somente no próximo exercício financeiro, respeitando o princípio da anterioridade. Corroborar o pensamento Aranha:

Há ainda outros tributos que não se submetem ao princípio da anterioridade. É o caso do empréstimo compulsório por motivo de guerra externa ou calamidade pública, onde, dada a premência das causas que justificam a incidência, não se pode aguardar o exercício subsequente para aplicar o tributo.²⁹

Aprofundando o estudo, as hipóteses preceituadas no artigo em comento não se tratam de fato gerador do tributo, mas sim situações permissivas para instituição do crédito tributário. Nessa vertente, o fato gerador será definido pela lei complementar que o instituir.

1.2.4.1 Características do empréstimo compulsório

Como o próprio legislador definiu, o crédito trata-se de um empréstimo feito pelo contribuinte ao ente tributante em casos específicos (já analisados acima) preceituados no diploma legal, possuindo natureza compulsória. Sendo assim, crível a afirmativa de que a União deverá restituir os valores arrecadados a título de empréstimo compulsório aos contribuintes, e as pessoas tributadas estão obrigadas, por imposição legal, a quitar sua quota parte do crédito. Resta claro a característica analisada na definição trazida por Amaro: “O empréstimo compulsório é um ingresso

²⁹ARANHA, 2006. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2821/O-Principio-da-Anterioridade-Tributaria>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

de recursos *temporário* nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada [grifo do autor]³⁰.

Ademais, vislumbra-se que o tributo em comento possui natureza excepcional, visto que poderá ser instituído somente em casos pontuais e específicos, conforme debatido.

1.2.5 Contribuições especiais

Finalizando o estudo acerca das espécies tributárias, discorre-se sobre as contribuições especiais, tributo este, *a priori*, de competência exclusiva da União, preceituado no art. 149 da Carta Magna:

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

§ 1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrente de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor de operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º. A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º. A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.³¹

Por oportuno, o legislador acrescentou uma hipótese para instituição da contribuição especial cuja competência é dos Municípios e do Distrito Federal, no

³⁰AMARO, 2016, p. 73.

³¹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

que tange a contribuição estar diretamente relacionada para custeio do serviço de iluminação pública, nos moldes do art. 149-A da CFRB/88:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.³²

O tributo em tela possui sua finalidade elencada no artigo em comento. Conclui-se que, para sua exação, deverá ocorrer uma atividade administrativa estatal vinculada ao tributo. Portanto, o ente político somente poderá instituir a contribuição especial se vincular a receita que deu causa a sua instituição. Míster se faz as palavras de Denari:

As contribuições *paraestatais*³³ vinculam o ente público a atuar de uma forma interventiva, no domínio econômico, ou a prestar serviços de seguridade ou assistência social aos trabalhadores e demais assegurados, atendendo, neste particular, aos fins sociais da tributação.³⁴

Ainda, ao instituir as contribuições especiais, o ente tributante deve respeitar os princípios da irretroatividade, anterioridade e nonagesimal, princípios estes balizadores do direito tributário.

As referidas contribuições são subdivididas em 4 espécies, quais sejam sociais, de intervenção no domínio econômico, interesse das categorias profissionais ou econômicas e custeio do serviço de iluminação pública, as quais passam a ser tema de análise.

1.2.5.1 Contribuição social

Tem como escopo o custeamento de serviços essenciais à coletividade, como saúde, segurança, educação, moradia, entre outros. Ainda, as contribuições sociais

³²BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

³³NOTA: contribuição paraestatal e contribuição especial são sinônimos.

³⁴DENARI, 2008, p. 120.

são divididas em contribuição geral e de seguridade social – o art. 194³⁵ da CFRB/88 traz a definição de seguridade social. Assim sendo, por exclusão, as contribuições sociais gerais são aquelas não destinadas à saúde, à previdência e à assistência social. Veja-se os dizeres de Castro:

[...] as Contribuições Sociais se prestam ao custeio da Seguridade Social, quando têm nítido caráter arrecadador e, portanto, fiscal, e dos Serviços Sociais Autônomos (SESC, SENAI, SENAC, etc), quando competem exclusivamente à União e têm o produto de sua arrecadação destinado a essas entidades, possuindo caráter parafiscal.³⁶

Neste ínterim, o texto constitucional dispõe que as contribuições sociais são de competência exclusivamente da União, portanto, somente esta poderá instituir o referido tributo. Entretanto, o parágrafo primeiro do artigo em debate versa sobre uma exceção, qual seja o regime previdenciário, no qual cada ente federado possui competência para legislar sobre a matéria. Ou seja, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios legislarão sobre a previdência de seus respectivos servidores, observando a alíquota dos servidores da União, vedada ser inferior a estes.

1.2.5.2 Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)

A CIDE é uma contribuição regulatória do sistema financeiro, instituída, exclusivamente pela União, a partir de uma delimitação no domínio econômico atingido. Ou seja, para sua exação, a União deverá atrelar o domínio econômico tributado, sua finalidade e a destinação da contribuição. Corroborando com tal definição Castro: “As CIDEs são contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país”. Portanto, crível a afirmação de que a CIDE é instituída para atingir determinado domínio econômico.

³⁵Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. [...]

(BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988).

³⁶CASTRO, 2016. Disponível em: <<https://direitodiarario.com.br/o-que-sao-contribuicoes-sociais/>>.

Acesso em: 14 nov. 2017.

1.2.5.3 Interesse das categorias profissionais ou econômicas

Também denominadas contribuições corporativas, tal tributo possui finalidade de atender aos interesses das categorias profissionais ou econômicas, visando o aprimoramento e custeamento de determinadas categorias. Acerca disto, discorre Denari:

A contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, última das três espécies de contribuições definidas no art. 149 da Constituição, é tributo instituído para gerar recursos necessários a custear a atuação nas respectivas áreas, das entidades representativas das diferentes categorias profissionais ou econômicas.³⁷

Portanto, afirma-se que a União cria determinado órgão *sui generis*³⁸ para fiscalizar as atividades de determinadas categorias profissionais e econômicas, visando manter seu funcionamento e atender seus interesses, o faz mediante a exação da contribuição especial. Como exemplo de órgãos *sui generis*, pode-se citar o Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Farmácia (CRF) e Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Paraná (CREA).

Há de se ressaltar que, no entendimento do STF no REsp 447.124, a OAB é tida como uma entidade fiscalizadora diferenciada, porquanto a anuidade paga pelos advogados inscritos não possui natureza tributária.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OAB. LEI N. 8.906/94. DÉBITOS RELATIVOS A ANUIDADES. NATUREZA JURÍDICA. AÇÃO DE EXECUÇÃO. INAPLICABILIDADE DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. 1. A Ordem dos Advogados do Brasil - OAB é uma autarquia *sui generis* e, por conseguinte, diferencia-se das demais entidades que fiscalizam as profissões. 2. "O título executivo extrajudicial, referido no art. 46, parágrafo único, da Lei n. 8.906/94, deve ser exigido em execução disciplinada pelo Código de Processo Civil, não sendo possível a execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/80" (EREsp n. 503.252/SC, relator Ministro Castro Meira). 3. Recurso especial provido.

³⁷DENARI, 2008, apud PAULINO, 2010. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/index.php/Ricardo%20Antonio?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7628&revista_caderno=26>. Acesso em: 01 set. 2017.

³⁸NOTA: Sinônimo de peculiar, diferente, sem igual.

(STJ - REsp: 447124 SC 2002/0085444-0, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 04/05/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 28/06/2006 p. 230).³⁹

1.2.5.4 Custeio do serviço de iluminação pública

A Emenda 39/2002 adicionou ao texto constitucional a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (igualmente denominada por alguns como CIP ou Cosip) na qual a competência é exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal. A referida emenda trouxe nova roupagem devido à controvérsia gerada na arrecadação do tributo para o serviço em comento, que era feito mediante taxa.

Ocorre que a taxa somente pode ser atrelada à um serviço público divisível – como dito no tópico específico desta espécie tributária – fato não presente no serviço de iluminação pública, pois, como a própria denominação deixa claro, trata-se de um serviço indivisível, atingindo toda a coletividade. Acerca do exposto, veja-se as palavras de Soares:

A CIP, ou Cosip, conforme se verifica pela redação do artigo 149-A da Lei Maior, tem por escopo custear o serviço de iluminação pública prestado pelos municípios e Distrito Federal, serviço este de natureza *uti universi*, geral, portanto indivisível e insuscetível de referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável. Estas características dos serviços de iluminação pública elidem a possibilidade de se classificar a CIP, como taxa, a qual exige a prestação de serviço público específico e divisível.⁴⁰

Sendo assim, tem-se por esgotado o estudo do conceito de tributo, bem como de todas suas espécies. Adiante com a temática abordada e aprofundando o conhecimento, passa-se a análise da competência tributária e suas limitações.

³⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 447.124. Débitos relativos a anuidades. Natureza jurídica. Ação de execução. Inaplicabilidade de execuções fiscais. Relator Min. João Otávio de Noronha, Brasília, 28 jun. 2006.

⁴⁰SOARES, 2008. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2008-jul-17/analise_tributaria_servico_iluminacao_publica>. Acesso em: 14 nov. 2017.

2 COMPETÊNCIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Finalizado a explanação geral acerca do conceito de tributo e suas classificações, caminha-se para o aprofundamento da matéria e do sistema tributário brasileiro. De suma importância a abordagem da competência tributária para compreensão da imunidade tributária, visto que ambos os institutos possuem aplicabilidade distintas, conforme passa-se a elucidar.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Diante do discorrido até então, sabe-se que os tributos são instituídos e cobrados conforme normativo legal, qual a lei disciplina qual será a espécie tributária que sofrerá exação, sua alíquota, destinação, bem como os sujeitos ativo e passivo do crédito tributário. Assim, afirma-se que os tributos são criados por dispositivo legal, seguindo o princípio da reserva legal – também denominado princípio da legalidade.

Neste sentido, os entes tributantes poderão instituir determinado tributo somente através de um processo legislativo. Contudo, para que os entes políticos possam instituir os créditos tributários que financiarão suas atividades e serviços, é necessária outorga, autorização esta disciplinada pelo texto constitucional. Dessa maneira, para a exação do tributo, a CRFB/88 preceitua o ente responsável por esta instituição. Neste momento, estar-se-á diante da competência tributária.

Costa conceitua competência tributária de forma clara e sucinta, como sendo “a aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência”.⁴¹

Ainda, por oportuno, a competência tributária é uma faculdade dos entes políticos para criarem tributos, porém, essa exação deve ser feita por lei. Portanto, a

⁴¹COSTA, 2015, p. 62.

CRFB/88 não impõe a obrigação de instituir créditos tributários. Mestre se faz as palavras de Carrazza:

A competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno), para que, por meio de lei, tributem.⁴²

Portanto, quando o ente político cria determinado tributo, o faz baseado em sua competência tributária, na qual possui preceito no texto constitucional. Mesmo entendimento adota Carrazza:

A Constituição da República Federativa do Brasil outorgou, às pessoas políticas (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal), competências tributárias, vale dizer, aptidões jurídicas para instituir *in abstracto* tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas bases de *cálculo* e suas *alíquotas*.⁴³

Importante esclarecer que a competência tributária não versa somente quanto à instituição de determinado tributo, pois o ente tributante pode, também, por meio de sua competência tributária, majorar, minorar, isentar, modificar ou perdoar tributos, citando somente alguns exemplos.

Ainda, Costa disciplina que a competência tributária possui 6 características elementares, quais sejam: 1) privacidade ou exclusividade (somente uma pessoa está legitimada a instituir determinado tributo); 2) indelegabilidade (o ente político não pode delegar sua competência tributária a outro ente); 3) imprescritibilidade (o ente tributante, mesmo em sua inércia, não perderá a competência de exação do tributo); 4) inalterabilidade (a competência tributária não pode ser alterada pelo ente que a possui); 5) irrenunciabilidade (o titular da competência tributária não pode abrir mão); 6) facultatividade do exercício (a pessoa política decide sobre o exercício da competência tributária).⁴⁴

⁴²CARRAZZA, 2007, p. 433.

⁴³CARRAZZA, 2015, p. 5.

⁴⁴COSTA, 2015, p. 63 e 64.

Conforme explanado, as competências tributárias são disciplinadas pela CRFB/88, versando sobre os tributos que cada ente tributante pode criar, bem como sua destinação.

Acerca dos dispositivos constitucionais delimitadores da competência, os arts. 153 e 154 versam sobre a competência tributária da União, enquanto que o art. 155 disciplina acerca da competência tributária do Estado e do Distrito Federal e, posteriormente, o art. 156, versa sobre os tributos que podem ser instituídos pelos Municípios.

2.1.1 Competência tributária x capacidade tributária ativa

Para melhor compreensão do instituto da competência tributária, traz-se à baila a diferença desta se comparada a capacidade tributária ativa, comumente confundidas. Torres aduz a diferença dos institutos. Cita-se:

A competência tributária é o poder conferido pela Constituição Federal de 1988 aos entes políticos (União, estados membros, Distrito Federal e municípios) para a instituição de tributos. [...] [...]Já a capacidade tributária ativa, por sua vez, consiste na atividade de arrecadar e fiscalizar tributos. Tem como principais características o fato de ser delegável a outras pessoas jurídicas de Direito Público (autarquias profissionais), transferível para outra entidade política e precária, pois sua delegação pode ser revogada a qualquer tempo [...]⁴⁵

Conforme elucidação, o fato da competência tributária ser o ato de instituir tributo – conforme explanado no tópico anterior – enquanto que a capacidade tributária se trata da aptidão conferida para arrecadação e fiscalização dos tributos.

Sendo assim, pode-se concluir que a diferença existente entre ambas possui fundamento em suas características elementares, onde a competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável. Por oportuno, ocorre exatamente o oposto na capacidade tributária, uma vez ser plenamente possível sua transferência para

⁴⁵TORRES, 2014. Disponível em: <<https://marceloaxl.jusbrasil.com.br/artigos/152671471/a-competencia-tributaria-e-a-capacidade-tributaria-ativa>>. Acesso em: 25 ago. 2017.

outro órgão. Ainda, a aplicação da última é precária, porquanto que pode haver revogação de sua delegação, conforme disposição no art. 7º CTN.⁴⁶

Visando melhor didática dos institutos em comento, discorre-se um exemplo prático preceituado no art. 153, VI, § 4º, III, da CRFB/88, dispondo sobre a fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR):

Art. 153. Compete a União instituir imposto sobre:

[...]

VI – propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI [...]

[...]

III – será fiscalizado e cobrados pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.⁴⁷

Observa-se que o ITR é de competência da União, visto que esta detém a autorização constitucional para instituir tal tributo. Contudo, delega a função de fiscalização e arrecadação aos Municípios, através de lei. Sendo assim, com relação ao ITR, a União possui a competência tributária, enquanto que os Municípios possuem a capacidade tributária.

2.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Em contrapartida da competência tributária – aptidão para tributar – a imunidade atua no plano da incompetência tributária, vez que o texto constitucional delimita hipóteses em que os entes tributantes estão proibidos de exercer sua competência de tributação. Sendo assim, enquanto a competência delimita o campo de tributação do órgão, a imunidade versa sobre o campo da não tributação. Neste sentido, compara capacidade e imunidade tributária Frigo Junior:

⁴⁶Art. 7º CTN. Competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra [...]

(BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.)

⁴⁷BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Enquanto a competência dispõe sobre a faculdade de se legislar sobre determinada exação tributária, a imunidade, ao revés, determina, também e tão somente, no âmbito constitucional, a incompetência dos entes políticos em relação a determinadas matérias/situações.⁴⁸

Corroborando acerca da imunidade tributária, resta claro que é tida como matéria constitucional. Por sua vez, a Carta Magna delimita o campo de atuação da competência bem como as hipóteses de vedação à tributação, denominada imunidade tributária. Neste ínterim, disciplina Carvalho:

A competência para legislar, quando surge, já vem com as delimitações que os preceitos da Constituição fixaram, e, dentre eles, os que impedem que certas situações sejam contempladas como hipótese de incidência de tributos, perfazendo proibições fortes, chamadas de imunidades tributárias.⁴⁹

Oliveira confirma pensamento, salientando que a “imunidade tributária, antes de impedir o nascimento da obrigação principal, impede o próprio exercício da competência tributária”.⁵⁰

No mesmo norte, o texto Maior preceitua a imunidade com finalidade de proteção a situações tidas como importantes ao Constituinte. Por oportuno, traz-se à baila a conceituação de imunidade tributária definida com propriedade por Torres:

As imunidades tributárias são garantias constitucionais dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores, estabelecendo proibição de exercício da competência tributária no âmbito material autorizado pela Constituição e, em contrapartida, destinadas imediatamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes o direito público subjetivo de não tributação sobre os bens, as pessoas, serviços ou situações declaradas imunes.⁵¹

Neste ínterim, afirma-se que a imunidade é a vedação expressa, constitucionalmente imposta, decorrente de valores que a Carta Magna deseja proteger, à exação de determinados tributos. Assim, o texto constitucional proíbe que os entes políticos instituem tributos a certas pessoas, coisas e/ou transações

⁴⁸FRIGO JUNIOR, in BLUM, CARRAZZA (coord.), 2012, p. 126.

⁴⁹CARVALHO, 2015, p. 35

⁵⁰OLIVEIRA, apud COSTA, 2015, p. 54.

⁵¹TORRES, 2010, apud CARRAZZA, in BLUM CARRAZZA (coord.), 2012, p 4.

reputadas como relevantes. Acerca da finalidade da imunidade tributária, se faz os ensinamentos de Carrazza:

(...) as regras de imunidade, defluindo diretamente da Carta Magna, sua única fonte, contribuem para dar a conformação final das competências tributárias das pessoas políticas. Ao fazê-lo, protegem da ação do próprio Poder Legislativo situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes do que o carreamento de dinheiro para os cofres públicos.⁵²

Ainda, alguns doutrinadores versam que a imunidade tributária é uma forma de limitação do poder de tributar – denominação dada pela Carta Magna –.⁵³ Em outros dizeres, é um limite imposto pelo texto constitucional, preceituando situações específicas que o ente tributante não pode onerar o contribuinte através de tributos.

Assim, como o ato de instituir tributos é tido como função ativa do Estado, lógico dizer que a imunidade – ato de vedar a instituição de tributo – está no campo das funções negativas dos entes tributantes, uma vez serem tidas como um ato de não fazer. Adota posicionamento semelhante Costa, *in verbis*:

As limitações (como seu próprio nome diz) tem função “negativa”, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver ‘não atingido’ ou ‘protegido’. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir.⁵⁴

[...] a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional.

[...] a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa.

[...] a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁵⁵

⁵²CARRAZZA, 2015, p. 7.

⁵³NOTA: Na CRFB/88 a seção II dispõe sobre as limitações do poder de tributar. Equipara-se ao CTN em seu capítulo 2, intitulado limitações da competência tributária.

⁵⁴COSTA, 2015, p. 44.

⁵⁵COSTA, 2015, p. 58.

Por oportuno, Bottalo define a imunidade tributária sob outra ótica – porém com mesmos efeitos práticos – uma vez que afirma ser o campo de não incidência do tributo:

(...) o campo de incidência da norma (tributária) é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não incidência. Essa corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que – apesar de existentes – não foram alcançados pela disposição normativa. (...)

Pois bem. Quando a não incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação – por estar contida no próprio texto da Lei Maior – apresenta-se como “limitação constitucional do poder de tributar” de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Este, pois, o campo das imunidades tributárias: hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas.⁵⁶

Noutras palavras, a Lei Maior delimita o campo da intributação, ou seja, as hipóteses de não incidência do tributo, limitando o legislador a hipóteses de exoneração tributária.

Sendo assim, na visão de Martins, a imunidade tributária tem como precípua uma “proibição constitucional que elimina a força dos governantes de buscarem mais recursos, em áreas que, nitidamente, o constituinte quis tornar intangíveis”.⁵⁷

De todo exposto, observa-se que a imunidade tributária é uma limitação do poder de tributar imposta em norma constitucional, atuando no plano da incompetência tributária, pois, veda que o ente instituidor do tributo exerça sua competência sobre determinada situação que a Constituição quer protegida. Diante disto, tal abordagem e explanação deste instituto garantido constitucionalmente a certas pessoas, coisas e/ou transações, sejam elas decorrente de sua natureza jurídica, finalidade social ou qualquer valor reputado como relevante pela Carta Magna, é de grande valia para compreender-se princípios fundamentais, cujo quais se baseiam a imunidade tributária.

⁵⁶BOTTALLO, 2001, p. 107 e 108.

⁵⁷MARTINS, 2015, p. 14.

2.2.1 Imunidade tributária como cláusula pétrea

Inicialmente, visando conceituar cláusula pétrea, necessária abordagem acerca da rigidez constitucional da CRFB/88, rigidez esta cujo objetivo é salvaguardar direitos fundamentais. Acerca da rigidez constitucional, disserta Bonadives:

As Constituições se fizeram desenvolvidas, volumosas, inchadas, em consequência principalmente de duas causas: a preocupação de dotar certos institutos de proteção eficaz, o sentimento de que a rigidez constitucional é anteparo ao exercício discricionário da autoridade, o anseio de conferir estabilidade ao direito legislado sobre determinadas matérias e, enfim, a conveniência de atribuir ao Estado, através do mais alto instrumento jurídico que é a Constituição, os encargos indispensáveis à manutenção da paz social.⁵⁸

Nestes vértices, a rigidez constitucional possui como escopo proteção ao exercício discricionário do legislador ordinário, garantindo, desta forma, segurança jurídica. Complementa o estudo acerca de rigidez constitucional Silva:

O conceito de rigidez, consubstanciado na imutabilidade relativa da constituição, é de fundamental importância na teoria do direito constitucional contemporâneo. Funciona como pressupostos: a) do próprio conceito de constituição em sentido formal; b) da distinção entre normas constitucionais e normas complementares e ordinárias; c) da supremacia formal das normas constitucionais. Constitui, também, suporte da própria eficácia jurídica das normas constitucionais. Se estas pudessem ser modificadas pela legislação ordinária, sua eficácia ficaria irremediavelmente comprometida.⁵⁹

Com isso, a rigidez constitucional tem como escopo a proteção de direitos tidos como relevantes pelo Constituinte. Sendo assim, pauta-se no princípio da imutabilidade dessas matérias elementares, na qual, para sua modificação, implica-se num processo mais dificultoso e complexo se comparado ao processo legislativo de normas infraconstitucionais.

Neste diapasão, a rigidez atinge normas intangíveis, consideradas desta maneira, devido a sua grande relevância para o Poder Constituinte Originário. Tais normas intangíveis são doutrinariamente denominadas cláusulas pétreas. Neste norte, estudo acerca de cláusula pétrea se faz nas frases de Melo:

⁵⁸BONAVIDES, 2006, p. 74.

⁵⁹SILVA, 2008, p. 40.

[...] 'cláusulas pétreas', representam o núcleo intangível de uma Constituição, gravado com uma cláusula de eternidade (em alemão, *ewigkeitsgarantien*), a fim de conferir uma força especial, frente às eventuais reformas, aos princípios de maior importância na manutenção da decisão política fundamental, base de determinada Constituição. Essas cláusulas de garantia ou de irreversibilidade gozam, como diz Oscar Vilhena Vieira, de uma super constitucionalidade (no sentido de possuir uma rigidez maior), o que impede que os princípios alçados à condição de cláusulas intangíveis, de serem suprimidos ou desfigurados, podendo apenas ser admitida a sua reestruturação ou ampliação.⁶⁰

Exposto que as cláusulas pétreas possuem finalidades de garantir que os direitos fundamentais não sejam tolhidos, onde, como forma de garantir a imutabilidade dessas matérias, preceitua que sua modificação se faz num processo mais dificultoso frente aos tramites legislativos infraconstitucionais e que, a imunidade tributária visa assegurar que a oneração tributária não obste o exercício dos direitos fundamentais, clarividente que a imunidade tributária é tida como cláusula pétrea. Sobre o tema em foco, versa Silva Junior:

As cláusulas pétreas exprimem a impossibilidade, instituída pelo legislador constituinte, de modificar regras estruturais ou garantias constitucionais. Essa impossibilidade é vislumbrada nas normas que emitem os efeitos jurídicos da imunidade tributária. As normas imunizantes possuem um antecedente normativo que contém um ou mais direitos fundamentais, e no seu conseqüente há uma garantia de não nascimento da obrigação principal (sem o dever de pagamento de tributo, mas com dever de cumprir os deveres instrumentais). Como as imunidades possuem um antecedente que veicula direitos fundamentais, há nítida relação com a rigidez constitucional, pois as normas imunizantes, ao exprimirem os valores consagrados pelos direitos fundamentais, subsumem ao conceito de cláusulas pétreas.⁶¹

As imunidades tributárias são tidas como cláusula pétrea no ordenamento brasileiro pelo fato de versarem acerca da proteção de garantias fundamentais, qual o faz por meio da vedação à tributação, proibição esta cuja finalidade é preservar direitos fundamentais. No mesmo sentido, os pensamentos de Amaro:

⁶⁰MELO, 2008, p. 37.

⁶¹SILVA JUNIOR, [200-]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7079>. Acesso em: 26 ago. 2017.

As imunidades tributárias garantem ao contribuinte o direito subjetivo público de não ser tributado, frente ao dever de abstenção do exercício do poder tributativo pelo Estado Fiscal, para preservar valores, princípios, fundamentos, direitos e garantias fundamentais constitucionalizados, de modo que se tratam de autênticos direitos fundamentais.⁶²

Esclarece acerca do tema Costa, disciplinando que as imunidades são basilares do *princípio da não-observância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação* [grifos do autor], conforme elucidação:

Trata-se de princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regem a atividade tributante. Assim, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em desapareço a esses mesmos direitos. Em outras palavras, se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício, mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.⁶³

Diante do exposto, tem-se que a imunidade tributária tem força de cláusula pétrea, pois proíbe que o próprio Constituinte onere com impostos determinadas situações pontuais, pelo fato de que a exação dos créditos tributários obstará o livre exercício dos direitos fundamentais, tidos como de extrema importância pelo Estado.

2.2.2 Imunidade tributária e isenção tributária

Outra forma de exoneração fiscal se faz presente no instituto da isenção tributária, que se pauta na exclusão do tributo através de lei. A isenção tributária está preceituada no art. 15 do CTN:

Art. 15. Excluem o crédito tributário:
I – a isenção;

⁶²AMARO, 2016, p 176.

⁶³COSTA, 2015, p. 87.

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito será excluído, ou dela consequente.⁶⁴

Como observa-se, a isenção tributária é uma causa de exclusão do crédito tributário, ou seja, é a dispensa legal do pagamento de determinado tributo. Ainda, o legislador deixa claro que a exclusão do crédito somente atinge a obrigação principal – o pagamento do referido tributo – não o desonerando quanto a obrigação acessória.

Ainda acerca da isenção tributária, o legislador dispõe, no art. 178 do CTN que esta espécie de exoneração fiscal pode ser revogada ou modificada mediante norma legal. Cita-se:

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.⁶⁵

Art. 104 CTN. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos em lei, referentes a impostos sobre o patrimônio e a renda:

[...]

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.⁶⁶

Neste sentido, assim como a capacidade tributária, a isenção possui como característica a precariedade, uma vez que pode ser modificada ou revogada, a qualquer tempo, mediante lei. Ressalta-se que possui competência para aplicabilidade da isenção tributária o ente instituidor do tributo. Acerca do tema, disserta Rodrigues:

A isenção é sempre um favor legal. O poder tributante que recebe competência da Constituição para tributar, pode expressamente, mediante lei, abrir mão de determinada receita fiscal, como o que têm, alguns doutrinadores, entendido ser a isenção uma não incidência qualificada. Aquele ente político, que tem o poder de tributar, tem o poder de isentar. Trata-se de forma desonerativa de exclusiva utilização pelos legisladores ordinários. [grifos autor]⁶⁷

⁶⁴BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

⁶⁵BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

⁶⁶BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de out de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966.

⁶⁷RODRIGUES, [grifos autor],2015, p.49.

Com propriedade conceitua Nogueira: “A isenção é a dispensa de pagamento de tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação”.⁶⁸

Conceituada e analisada a isenção tributária, pode-se dispor acerca da diferença entre este instituto e a imunidade tributária. Ambos possuem finalidades semelhantes – buscam a exoneração do crédito tributário – diferindo quanto ao campo de atuação.

Enquanto que a imunidade tributária atua na esfera da incompetência tributária, ou seja, o ente político não possui legitimidade para instituir o crédito fiscal, na isenção o órgão tributante possui competência para exação do tributo, contudo, não o faz. Sendo assim, no caso de isenção, há uma exclusão do tributo, fato não presente na imunidade, uma vez que o tributo jamais existiu, não podendo, portanto, ser excluído ou suprimido. Versa com maestria Costa acerca da distinção entre imunidade e isenção tributária:

Os traços distintivos entre a imunidade e a isenção exsurgem a partir da fonte formal de onde emanam. A imunidade consiste na eliminação, previamente, por ocasião da delimitação dos contornos da competência tributária – e, portanto, em nível constitucional –, de pessoas, bens ou situações do alcance desta. Independe, portanto, do querer legislativo das entidades tributantes.

[...]

Já na isenção a competência tributária, em princípio, é passível de ser exercida; não o é à vista de regra da mesma hierarquia normativa que vem amputar um ou mais aspectos da hipótese de incidência, impedindo o perfazimento desta e, conseqüentemente, o nascimento do fato jurídico tributário.⁶⁹

Complementa Amaro: “Basicamente, 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”.⁷⁰

Com base no exposto, pode-se afirmar que a imunidade tributária, atuante no plano da competência que, por sua vez, está delimitada no texto maior, é disposta como norma constitucional, inibindo os entes políticos de instituir tributos e possuem

⁶⁸NOGUEIRA, 1989, p. 171.

⁶⁹COSTA, 2015, p. 119.

⁷⁰AMARO, 2016, p. 177.

força de cláusula pétrea. Enquanto que a isenção tributária atua no plano infraconstitucional, visto que os entes tributantes possuem competência para exação do crédito fiscal, porém, não o fazem por escolha. Outrossim, a isenção pode ser modificada ou revogada por lei, ao contrário da imunidade, que somente pode sofrer modificações pelo Poder Constituinte Originário.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Conceituado e explanado acerca da competência e imunidade tributária, passa-se ao tema central do projeto em comento, qual seja análise da aplicação da imunidade tributária aos templos de qualquer culto, bem como elucidar suas finalidades.

3.1 LAICIDADE DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

De antemão, importante salientar que o Estado brasileiro é laico⁷¹, uma vez não ser possuidor de religião oficial, preceituando, desta maneira, a livre manifestação de crença. Diante disto, versa com notória sabedoria acerca da definição de Estado Laico Vecchiatti:

Estado Laico é aquele que não se confunde com determinada religião, não adota uma religião oficial, permite a mais ampla liberdade de crença, descrença e religião, com igualdade de direitos entre as diversas crenças e descrenças e no qual fundamentações religiosas não podem influir nos rumos políticos e jurídicos da nação.⁷²

⁷¹NOTA: Estado laico significa um país ou nação com uma posição neutra no campo religioso. Também conhecido como Estado secular, o Estado laico tem como princípio a imparcialidade em assuntos religiosos, não apoiando ou discriminando nenhuma religião. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/estado-laico/>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

⁷²VECCHIATTI, 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11457/tomemos-a-serio-o-principio-do-estado-laico>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

O escopo da laicidade do Estado brasileiro é a livre manifestação religiosa dos indivíduos que o compõem, não tolerando qualquer discriminação por motivo de crença ou fé. Por oportuno, ao informar que a República Federativa do Brasil é laica, objetiva-se dizer que há vedação na imposição de uma religião aos indivíduos desse país, assim como não se julga a escolha de acreditar ou não em um poder divino – embora no preâmbulo da Carta Suprema⁷³ faça menção a um ser transcendental. Outrossim, nenhuma decisão do Estado, seja de cunho jurídico ou político, poderá ser fundamentada em uma determinada religião.

Neste ínterim, quando o Brasil adotou a laicidade em sua Constituição, qual seja a lei maior aplicada neste país, apartou os poderes do Estado e da religião, ou melhor, nenhuma religião pode influenciar as decisões o Estado brasileiro.

3.2 DEFINIÇÃO DE CULTO E TEMPLO

A carta constitucional imputa a vedação da tributação aos templos de qualquer culto. Porém, para melhor compreender a questão, necessário se faz a definição de culto e templo. Desta maneira, traz-se à baila o significado da palavra culto: “[...] é um conjunto de ritos que se prendem à adoração ou homenagem a divindades em qualquer de suas formas e em qualquer religião, como também antepassados ou outros seres sobrenaturais”.⁷⁴

Portanto, os cultos são ritos religiosos que possuem como finalidade adoração ou homenagens a seres celestiais, potencializando seus valores pessoais, morais, educacionais e psicológicos.

Insta salientar que a norma imunizante não estipula a forma de celebração dos cultos, tampouco faz menção aos locais permitidos. Desta maneira, pressupõe-se que não há exigência de tais elementos para a aplicação da imunidade, sendo o que

⁷³NOTA: Preâmbulo da CRFB/88: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

⁷⁴Disponível em: <<https://www.significados.com.br/culto/>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

se preza para aplicação da vedação aos encargos tributários é o fim pretendido com o culto.

Noutro norte, a definição de templo⁷⁵ deve ser interpretada de maneira estendida, não devendo ser considerada somente o prédio destinado à realização do culto religioso, mas também suas extensões. Neste entendimento, sábias as palavras de Carvalho:

[...] a expressão templo de qualquer culto deve ser compreendida para não se limitar apenas ao local de culto, mas para acomodar toda e qualquer circunstância (patrimônio, renda ou serviços) que auxilie a consecução da finalidade essencial da entidade, isto é, a manutenção de seus ritos religiosos.⁷⁶

Dessa forma, deve ser considerado como templo também suas extensões e anexos. Corroborando o entendimento de interpretação abrangente de templo, versa Baleeiro:

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 empregados em fins econômicos.⁷⁷

Por oportuno, vislumbra-se que os templos devem ser considerados todas as instalações cuja finalidade seja a consecução da atividade religiosa. Corrobora a extensão dos templos Carrazza: “[...] deve-se entender por *templos*, não apenas os edifícios do culto, como todas as instalações, inclusive as a eles anexas, desde que correlacionadas às práticas religiosas”.⁷⁸

Portanto, observa-se que as conceituações jurídicas de templos são mais abrangentes do que os bens móveis e imóveis mantenedores das entidades, onde devem ser consideradas também o local destinado à celebração do culto e suas ramificações necessárias para a manutenção da entidade.

⁷⁵NOTA: Edifício destinado ao culto de uma religião. Disponível em: <<https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/templo>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

⁷⁶CARVALHO, 2015, p. 41.

⁷⁷BALEEIRO, 1999, 137.

⁷⁸CARRAZZA, 2015, p. 21.

3.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Aprofundando a matéria, passa-se o estudo da imunidade tributária aplicada aos templos de qualquer culto, disposta no art. 150, VI, *b*, do texto constitucional, conforme transcrição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
VI – instituir impostos sobre:
[...]
b) templos de qualquer culto.
[...]
§ 4º- As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.⁷⁹

Pode-se observar que o Constituinte exonera os templos de qualquer culto de sofrer instituição dos tributos exclusivamente quanto a espécie de impostos. Contudo, a vedação atinge somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados à sua finalidade essencial – tema que será abordado posteriormente -. Sendo assim, esta espécie tributária é a única atingida pela vedação constitucional. Noutras palavras, os templos de qualquer culto podem ser onerados mediante a instituição das outras espécies tributárias, desde que não impostos. No entanto, frisa-se dizer que não há limitação de quais impostos são atingidos pela imunidade fiscal, abarcando, assim, todas as espécies de impostos. Confirma o pensamento Carrazza:

[...] é o caso de, aqui, perguntarmos: que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional? Vários impostos, apressamo-nos em responder. Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o imposto sobre a renda; sobre a aquisição de bens imóveis, o imposto sobre a transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e assim avante.

⁷⁹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Nenhum destes impostos – nem qualquer outro – pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em razão da regra imunizante. [...] ⁸⁰

Sendo assim, conclui-se que os templos de qualquer culto possuem imunidade tributária diante do texto constitucional, contudo, tal exoneração fiscal alcança tão somente os tributos a título de impostos, sendo vedada qualquer instituição de crédito tributário na espécie de imposto.

3.3.1 Finalidade da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto

Toda imunidade tributária possui um fundamento constitucional, conforme exposto nos tópicos anteriores. Em suma, objetiva-se, com a exoneração fiscal, garantir o cumprimento de um direito fundamental. No caso em comento, o Poder Originário, ao dispor que os templos de qualquer culto são imunes aos impostos, objetivou-se garantir a liberdade de consciência e de crença, assim como a livre manifestação religiosa – tal direito igualmente é consagrado na Declaração Universal dos Direitos Humanos, em seu art. 18⁸¹, a qual o Brasil é signatário – tido como direitos fundamentais, elencados na CRFB/88, em seu art. 5º, incisos VI, VII e VIII:

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

[...]

VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei. ⁸²

⁸⁰CARRAZZA, 2015, p. 760.

⁸¹Art. 18. Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou de crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, em público ou em particular.

⁸²BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Ainda, clarividente que a Carta Magna refuta veementemente a privação de direitos por motivo da religião, não se tolerando qualquer discriminação de cunho religioso. Acerca do exposto, dispõe Carvalho:

A imunidade tributária veiculada no art. 150, VI, *b*, da Constituição da República afigura-se como reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que o constituinte prestigia no art. 5º, incisos VI a VIII. Referido preceito imunizante decorre do imperativo de que nenhum óbice há de ser criado para dificultar esse direito de todo cidadão.⁸³

Por oportuno, fácil compreender que o objetivo do constituinte em garantir a imunidade tributária aos templos de qualquer culto foi de inibir o Estado a causar embaraços na livre manifestação da religiosidade – tal posicionamento vem confirmado pela Carta Constitucional, conforme demonstra o art. 19, I⁸⁴ – do indivíduo. Discorre com propriedade Tomé:

[...] à imunidade dos templos de qualquer culto, sua existência visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, assegurada pelo inciso VI do art. 5º do Texto Maior. A Constituição garante a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, impedindo, por meio dessa regra imunizante, que as pessoas políticas, fazendo uso de cobrança de impostos, criem obstáculos ao exercício de cultos religiosos.⁸⁵

Diante do explanado, a imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto alcança tão somente os impostos, noutras palavras, os entes tributantes, no exercício de sua competência para instituir tributos, estão vedados de onerar os templos de qualquer culto com impostos. Tal imunidade é justificada na garantia do direito fundamental de manifestação religiosa e da liberdade de crença.

⁸³CARVALHO, 2015, p.41 e 42.

⁸⁴Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

[...]

(BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.)

⁸⁵TOMÉ, in BLUM, MARTINS (coord.), CARVALHO (coord.), 2015, p. 129 e 130.

3.3.2 A exegese do § 4º do art. 150 CRFB/88

Compreendido a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e sabido que tal garantia visa à proteção de direitos fundamentais, o § 4º do art. 150 da CRFB/88 (citado anteriormente) dispõe que a exoneração tributária será concedida somente no tocante ao patrimônio, renda e serviços necessários a persecução da finalidade essencial da organização religiosa. Portanto, fazem jus a garantia constitucional somente as atividades que possuem escopo de atingir a finalidade de desenvolvimento da religião.

Uma vez que o patrimônio é protegido dos impostos, de acordo com a imunidade, necessário se faz dizer que tal patrimônio deve ser compreendido de forma abrangente, considerando todos seus bens, propriedades, pecúnias, que compõem a organização religiosa. Acerca de patrimônio dos templos de qualquer culto, discorre com sabedoria Rodrigues:

O patrimônio objeto tutelado pela norma de imunidade constitucional deve ser entendido como todo o conjunto de bens e direitos da entidade. O patrimônio não é algo divisível, é uno, cada entidade possui um único patrimônio, que compreende seus direitos, bens e propriedades imóveis.⁸⁶

Diante disto, e sendo atingida a imunidade somente nas atividades de cunho essencial das organizações em comento, importante delimitar a finalidade essencial dos cultos religiosos, pois, uma vez não atingido seu fim e, conseqüentemente, não preenchida a exegese disposta no § 4º do art. 150 CRFB/88, a imunidade tributária não pode ser arguida, carreando na tributação dos templos religiosos.

Por oportuno, a finalidade essencial dos templos de qualquer culto está diretamente relacionada com a propagação da fé, adoração do poder divino e veneração ao um poder transcendental. Portanto, uma vez atingida tal finalidade, estará imune a exação de imposto. Acerca de finalidade essencial, discorre Carrazza:

[...]está dentro das finalidades essenciais do templo de qualquer culto, sua construção, decoração e manutenção. Isso porque a imunidade em questão protege o *patrimônio* da Igreja, compreendendo seus bens móveis e

⁸⁶RODRIGUES, in BLUM, MARTINS (coord.), CARVALHO (coord.), 2015, P. 74.

imóveis, corpóreos ou não, empregados no culto religioso ou na sua difusão.⁸⁷

Frisa-se que a imunidade em tela compreende não somente os produtos necessários para atingir as finalidades essenciais dos templos, mas sim o todo utilizado para a implementação e manutenção dos cultos religiosos. Portanto, a bebida importada, os adereços utilizados, as velas necessárias, entre outros, são vedadas a incidência de encargos tributários. Tal afirmativa vislumbra-se na melhor explanação de Carrazza⁸⁸: “O que a Constituição protege não é o bem em si mesmo considerado, mas os fins a que se destina.” Neste sentido, independe a origem do produto ou o proprietário do bem, desde que seja utilizado para a celebração do culto, estará imune aos impostos. Na mesma linha de raciocínio, versa Baleeiro:

A imunidade relativa aos ‘templos de qualquer culto’ só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser só 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 do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.

[...]

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – imóvel – também as embarcações, o veículo, o vagão ou o avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto. As ‘missões’, em culto itinerante, podem utilizar, imunes de impostos, meios de transporte adaptados unicamente à finalidade do culto a que se propõem.⁸⁹

Ademais, importante salientar que a imunidade tributária não deverá ser utilizada como benefício aos templos de qualquer culto para enriquecimento próprio, autopromoção, domínio do mercado e, tampouco para majorar arrecadação das organizações religiosas. Inclusive, tais práticas são reprimidas pela Carta Suprema, em seu art. 173, § 4º⁹⁰. Como amplamente debatido, a imunidade em estudo visa

⁸⁷CARRAZZA, 2015, p. 27 e 28.

⁸⁸CARRAZZA, 2012, p. 19.

⁸⁹BALEIRO, 2010, p. 503.

⁹⁰Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º - lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

(BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF:

Senado Federal: Centro Gráfico, 1988).

assegurar a garantia de direitos fundamentais, como a dignidade da pessoa humana, a livre manifestação de crença e de religião. Ainda, estará imune a exação de impostos o patrimônio, a renda e os serviços destinados a atingir a finalidade essencial dos templos de qualquer culto.

3.4 JULGADOS DO STF

Tema de diversas discussões nos tribunais brasileiros, a imunidade tributária aplicada aos templos de qualquer culto gera posições divergentes inclusive na Suprema Corte. Em julgamentos recentes, verificar-se-á posicionamentos diferenciados acerca da garantia constitucional, não tendo, desta forma, decisão uníssona, onde o Órgão Máximo julga conforme o caso em concreto.

3.4.1 Imunidade tributária e a Maçonaria

Decisão de extrema relevância e considerada um marco no que tange a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, foi relacionada à Maçonaria. Decidiu-se pelo não reconhecimento da Maçonaria como uma religião, inclusive, salientando que suas lojas não processam quaisquer atividade relacionada a religião. Desta forma, não faz jus a garantia constitucional da imunidade tributária. Tal foi decisão foi proferida no Recurso Extraordinário 562.351:

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

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

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

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

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

(STF - RE: 562351 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012).⁹¹

Com o julgado, decidiu-se que a Maçonaria não faz jus a imunidade tributária preceituada na Carta Magna, incidindo, assim, os impostos elencados no CTN sobre seus bens, serviços, patrimônios e todos os produtos utilizados para alcançar sua finalidade essencial. Por oportuno, com a decisão, a Maçonaria terá a obrigação de efetuar os devidos recolhimentos de seus impostos.

Destaca-se no julgado os fundamentos utilizados para a descaracterização da Maçonaria como uma instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, extraídos do RE em comentário:

De entidade assistencial ou educacional não há falar.

A Maçonaria [...] é uma associação fechada, não aberta a qualquer um que dela queira participar, a não ser submetido a um procedimento prévio de apresentação do 'profano' por um maçom, cuja admissão e iniciação depende da verificação de condições e requisitos essenciais estabelecidos pelo denominado Regulamento Geral. Só podem ser admitidas pessoas do sexo masculino, maiores de 21 anos, e através de escrutínio secreto por parte de todos os maçons presentes, forma unânime. Em termos de assistência, esta fica restrita às viúvas, irmãs solteiras, ascendentes e descendentes necessitadas de 'justo' auxílio dos irmãos. O que é 'justo auxílio', só os maçons podem deliberar.

Com efeito, não há como considerar tal associação dentre aquelas referidas na alínea 'c', do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal. Embora sem fins lucrativos, por certo não se trata de instituição de assistência social ou educacional.⁹²

Nestes vértices, fora retirado a imunidade tributária da Maçonaria com argumento desta não ser considerada uma instituição religiosa, onde, seus templos,

⁹¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 562.351. Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Carta Federal. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do STF. Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Maçonaria. Não configuração. Recurso Extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, 14 dez. 2012.

⁹²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 562.351. Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Carta Federal. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do STF. Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Maçonaria. Não configuração. Recurso Extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, 14 dez. 2012.

não possuem como finalidade a propagação da fé, não ficando evidenciado que tal instituição busca poderes espirituais, divinos. Em contrapartida, segundo entendimento do STF, ficou-se claro que a Maçonaria trata-se de uma ideologia de vida. Melhor se elucida a questão na fundamentação do recurso em tela analisado:

Ora, não há falar em culto na acepção técnica do termo, como quis a Carta Política. A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a ideia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto. De certa forma, paradoxal, pois ao mesmo tempo em que prega esta melhoria e aperfeiçoamento do Homem e da Humanidade, só admite em seu seio homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão (afirma que deve ser uma “profissão honesta”) que lhes assegure meio de subsistência. Os analfabetos não são admitidos, por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem.⁹³

Portanto, a Suprema Corte retirou da Maçonaria a imunidade tributária preceituada no art. 150, VI, *b* da CRFB/88, sendo esta decisão vinculante a toda a comunidade maçom.

3.4.2 Imunidade tributária estendida aos cemitérios

Outra decisão que merece destaque foi proferida em 2008, no RE 578.562 do STF. No caso em comento, pleiteava-se a execução dos créditos tributários a título de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em face do Cemitério Britânico da Sociedade da Igreja de São Jorge. Ocorre que, segundo posicionamento do STF, o cemitério é uma extensão da entidade praticante do culto religioso, fazendo jus, desta forma, à imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto. Ainda, frisou que a finalidade da exoneração fiscal as instituições religiosas, citando a livre manifestação da crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção dos locais de culto e liturgias, conforme amplamente debatido.

⁹³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 562.351. Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Carta Federal. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do STF. Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Maçonaria. Não configuração. Recurso Extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, 14 dez. 2012.

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

(RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340)⁹⁴

Com isso, o posicionamento do STF no recurso em análise considerou ser o cemitério uma extensão aos templos religiosos, onde a instituição e seus seguidores praticam cultos de cunho religioso, atingindo a finalidade preceituada no teor constitucional.

CONCLUSÃO

O projeto apresentado possuiu como finalidade um estudo acerca da exoneração tributária garantida aos templos de qualquer culto, no qual pautou-se em análise doutrinária, estudo da legislação e posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Tal interesse foi motivado pelos diversos questionamentos da sociedade acerca do enriquecimento das entidades religiosas, e que, segundo opinião popular, a imunidade tributária é um benefício aos templos de qualquer culto, fato este não condizente com a realidade fática.

Iniciando a explanação, tido como imprescindível à conceituação de tributo, bem como sua classificação. Temas estes abordados no capítulo 1, onde concluí-se que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, de caráter não sancionatório, classificado em cinco espécies, quais sejam os impostos, as

⁹⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 578.562. Imunidade tributária. IPTU. Art. 150, VI, "b", CB/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Relator Min. Eros Grau, Brasília, 21 mai. 2008.

taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Delimitando as espécies tributárias, passa-se a analisar acerca da competência tributária, qual seja a aptidão para instituir tributo. No capítulo 2, fica claro que a competência tributária é determinada pela Carta Suprema, que preceitua qual ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) será responsável para instituir determinados tributos, bem como sua forma de arrecadação e destinação.

No mesmo capítulo, versa sobre a capacidade tributária e sua diferença com a competência tributária, podendo concluir que a segunda de forma precária, ou seja, podendo ser passível de revogação a qualquer tempo pelo ente competente e, ainda, esta pode ser transferida, fatos não presentes no que tange à competência tributária.

Importante conceituar a competência tributária para entendimento da imunidade tributária. Enquanto a competência está disciplinada na esfera da instituição do tributo, a imunidade determina as hipóteses que devem não devem sofrer a exação pelos entes tributantes. Ou seja, vislumbra-se que a imunidade é a vedação tributária sobre aquilo que o Constituinte quer proteger, pois refuta-o como relevante, sendo até mesmo mais importante do que a própria arrecadação do Estado.

Finalizando a proposta de estudo em comento, o capítulo 3 versa acerca da imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto, concluindo que esta foi criada pelo Poder Originário com finalidade de proteção de direitos fundamentais, quais sejam a dignidade da pessoa humana e a livre manifestação da crença e da religião. Contudo, de suma importância de tal vedação se faz presente somente no patrimônio, na renda e nos serviços destinados a persecução da finalidade essencial da organização religiosa. Fecha-se o presente trabalho com dois julgados da Suprema Corte, um concedendo a imunidade e outro retirando tal garantia, demonstrando ser tema ainda controvertido no mundo jurídico brasileiro.

Concluindo o estudo, tem-se respondido as questões inicialmente postas em tela:

- A imunidade tributária é tida como cláusula pétrea por nossa Constituição, portanto, somente pode ser revogada por novo Poder Constituinte Originário;

- A vedação tributária garantida aos templos de qualquer culto possui como escopo a garantia de direitos fundamentais, quais sejam a dignidade da pessoa humana e a livre manifestação de religião e de crença;
- A imunidade tributária não é um benefício, mas sim uma garantia constitucional, vedando o legislador a interferir na religiosidade da sociedade por meio de instituição de impostos.

Por derradeiro, a imunidade tributária não é tema pacificado no ordenamento pátrio. Dessa forma, convida os diversos operadores do direito a dar prosseguimento nos estudos acerca da vedação constitucional em comento, devido à relevância da matéria.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo, 21ª ed. Saraiva, 2016.

ARANHA, Marcelo de Araújo. **O Princípio da Anterioridade Tributária**. [S.I.], 17 ago. 2006. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2821/O-Principio-da-Anterioridade-Tributaria>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, [S.I.], 11ª ed. Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, 8º ed. Forense, 2010.

BLUME, Bruno André. **Entenda o que é o estado de calamidade**. Disponível em: <<http://www.politize.com.br/estado-de-calamidade-publica/>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: **Senado Federal**: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto Lei n. 195/67, de 7 de dez de 1966. **Contribuição de Melhoria**, Brasília, DF, fev 1966.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 1966.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 562.351.** Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Carta Federal. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do STF. Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Maçonaria. Não configuração. Recurso Extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, 14 dez. 2012.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 578.562.** Imunidade tributária. IPTU. Art. 150, VI, “b”, CB/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Relator Min. Eros Grau, Brasília, 21 maio 2008.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Acórdão. **Recurso Extraordinário nº 556.854.** Exações pagas a superintendência da zona franca de Manaus – SUFRAMA. Natureza jurídica de taxa. Instituição por meio de portaria. Ofensa ao princípio da legalidade. Parágrafo único do art. 24 do Decreto-lei n. 288/1967 não recepcionado. Relatora Min. Cármen Lúcia, Brasília, 24 out. 2001.

BONAVIDES, 2006, Paulo. **Curso de direito constitucional.** São Paulo, 18 ed. Malheiros, 2006.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CARNACCHIONI, Advogados Associados. **Contribuição de Melhoria.** [S.l.], 31 mar. 2014. Disponível em: <<https://juridicocerto.com/p/carnacionibrunasoar/artigos/contribuicao-de-melhoria-350>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.) et al., **Imunidades Tributárias,** [S.l.], ed. Campus Jurídico, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário,** São Paulo, 23ª ed. Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo, 30ª ed. Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio, **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas,** [S.l.], ed. Noeses, 2015.

CASTRO, Carlos José Figueirêdo. **Elucidando Taxas e Preços Públicos,** [S.l.], 09 out. 2013. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8131/Elucidando-Taxas-e-Precos-Publicos>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

CASTRO, Carlos José Figueirêdo. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)**, [S.I.], [200-]. Disponível em: <<https://www.infoescola.com/direito/contribuicoes-de-intervencao-no-dominio-economico-cide/>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

CASTRO, Gabriel. **O que são Contribuições Sociais?**. [S.I.], 22 nov. 2016. Disponível em: <<https://direitodiario.com.br/o-que-sao-contribuicoes-sociais/>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

CARVALHO, Paulo Barros, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, ed. Saraiva, 2015.

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

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 9ª ed. Atlas, 2008.

El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español, Monografía Ciências Jurídicas, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 47, traduzimos apud CARRAZZA, Roque Antonio, **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**, [S.I.], ed. Noeses, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, São Paulo, 30ª ed. Malheiros, 2009.

MELO, Adriana Zawada. A limitação material do poder constituinte derivado. **Revista Mestrado em Direito**, Osasco, ed. Edifício, v.1, 2008, p. 37.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, São Paulo. 9ª edição, 1989.

SAI, Leonardo Godoi. **As imunidades tributárias são cláusulas pétreas na Constituição Federal ou uma Emenda Constitucional tem o poder revogar alguma das imunidades dispostas na CRFB/88?**, [S.I.], 29 jan. 2014. Disponível em: <<http://direitotributarioatualizado.blogspot.com.br/2014/01/as-imunidades-tributarias-sao-clausulas.html>> Acesso em: 29 nov. 2016.

SIGNIFICADOS. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/culto/>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, Flavia Martins André. **O poder de polícia**, [S.I.], 18 mai. 2006. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2634/O-poder-de-policia>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes. **Imunidade tributária e as cláusulas pétreas.** [S.l.], [200-]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7079>. Acesso em: 28 ago. 2017.

SOARES, André Leri Marques. **Análise tributária do serviço de iluminação pública.** [S.l.], 17 jul. 2008. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2008-jul-17/analise_tributaria_servico_iluminacao_publica>. Acesso em: 14 nov. 2017. STF - RE: 562351 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22869325/recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf/inteiro-teor-111144567>> Acesso em 30 nov. 2016.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**, Florianópolis, 2ª ed. Momento Atual, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. **Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às instituições de educação.** In: **Direito Tributário e Ordem Econômica.** São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 164 apud CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.) et al., **Imunidades Tributárias**, [S.l.], ed. Campus Jurídico, 2012.

TORRES, Marcelo Axl. **A Competência Tributária e a Capacidade Tributária Ativa**, [S.l.], [2014]. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8131/Elucidando-Taxas-e-Precos-Publicos>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

VECCHIATTI, Paulo Roberto Iotti. **Tomemos a sério o princípio do Estado laico.** **Revista Jus Navigandi.** Teresina, 5 jul. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11457/tomemos-a-serio-o-principio-do-estado-laico>> Acesso em 30 nov. 2016.