

**FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA**  
**CURSO DE DIREITO**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Orientador: Márcio Lopes Rocha  
Orientando: Bruno Fernandes da Silva

Rubiataba-GO  
2015

**FACULDADE DE CIÊNCIAS E EDUCAÇÃO DE RUBIATABA**  
**CURSO DE DIREITO**

**Bruno Fernandes da Silva**

**Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**

Monografia apresentada ao Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba, como exigência final à obtenção do título Bacharel em Direito.

Orientador: Prof<sup>o</sup>, Márcio Lopes Rocha

De acordo

---

Orientador: Márcio Lopes Rocha

Rubiataba-GO  
2015

Bruno Fernandes da Silva

## **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**

Monografia apresentada ao Faculdade de Ciências e Educação de Rubiataba, como exigência final à obtenção do título Bacharel em Direito.

---

**Professor: Márcio Lopes Rocha**  
**Orientador**

---

**Profª**

---

**Profº**

Dedico esse trabalho à minha mãe, Neuza  
Fernandes da Silva, pelo carinho, apoio e  
suporte dado ao longo da minha vida para que  
tudo que tenho planejado possa ser realizado.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero agradecer primeiramente a Deus, que nunca me abandonou mesmo nos momentos mais difíceis sendo meu amparo e refúgio.

Ao meu pai, Divino Fernandes da Silva, que mesmo sem sua presença física está sempre presente em meu coração e pensamento. À minha mãe, Neuza Fernandes da Silva, responsável por tudo que sou hoje. Ao meu irmão, Divino Fernandes da Silva Junior, e a toda minha família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Ao professor Márcio Lopes Rocha pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a execução e conclusão desta monografia.

Aos meus queridos amigos e acadêmicos que passaram ao meu lado esses cinco anos, e aos que por algum motivo não chegaram até o final desta jornada, companheiros e irmãos na amizade que fizeram essa jornada mais leve e divertida e fizeram parte da minha formação e que vão continuar presentes em minha vida com certeza.

## **RESUMO**

A imunidade tributária é a limitação constitucional à instituição de impostos sobre algumas entidades especificamente, no intuito de proteger uma pessoa ou um bem de modo que não sofra tributação. Por templos entende-se todo edifício público destinado à manifestação religiosa e atividades correlatas necessárias às suas finalidades essenciais. E a expressão culto, significa o conjunto de práticas religiosas, destinadas ao aperfeiçoamento do ser humano. Desse modo, a imunidade dos templos de qualquer culto é um benefício concedido como contra partida ao benefício promovido pela entidade à sociedade. Nesse instituto os entes federativos têm sua competência tributária limitada, ficando impedidos de tributar as rendas e patrimônios de tais entidades “religiosas”. Sendo que tal imunidade, de acordo com o art. 150, IV, da Constituição Federal, se aplica somente à espécie de tributo chamado imposto.

**Palavra-chave:** Imunidade. Templo. Culto. Proteção.

## **ABSTRACT**

The tax immunity is a constitutional limitation on the imposition of taxes on certain entities specifically intended to protect a person or a well so it does not suffer taxation. By temples means any public building for the religious manifestation and related activities necessary to its essential purposes. And the cult expression, means the set of religious practices, aimed at improving the human being. Thus, the immunity of temples of any cult is a benefit granted matched against the benefit promoted by the entity to society. In this institute the federal entities have their limited taxing power, being prevented from taxing the income and assets of such entities "religious". And such immunity, according to art. 150, IV of the Federal Constitution, applies only to the kind of tribute called tax.

**Keyword:** Immunity.Temple. Worship.Protection.

## **LISTA DE ABREVIações E SÍMBOLOS**

**CF** – Constituição Federal

**CTN** – Código Tributário Nacional

**AIs**– Atos Institucionais

**CRC**– Conselho Regional de Contabilidade

**CREA** – Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura

**OAB**– Ordem dos Advogados do Brasil

**ICMS** – Imposto sobre Circulação a Circulação e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

**IPI**– Imposto sobre Produtos Industrializados



# SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTOS E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....	14
2.1 Evolução Histórica do Direito Tributário .....	14
2.2 Tributos.....	16
2.2.1 Natureza jurídica do Tributo.....	17
2.2.2 Classificação .....	18
2.2.3 Espécies de Tributos .....	19
2.2.3.1 Impostos .....	19
2.2.3.2 Taxa.....	20
2.2.3.3 Contribuição de Melhoria .....	20
2.2.3.4 Empréstimo compulsório.....	21
2.2.3.5 Contribuições Sociais.....	22
2.3 Competência Tributária .....	22
2.3.1 Conceito.....	22
2.3.2 Classificação .....	23
3 IMUNIDADE.....	25
3.1 Conceito e Natureza jurídica.....	25
3.2 A Imunidade e a Proteção.....	28
3.3 A Imunidade Tributária .....	28
3.3.1 Classificação das Imunidades.....	28
3.3.1.1 Imunidade Subjetiva.....	29
3.3.1.2 Imunidade Objetiva .....	30
3.3.1.3 Imunidades Genéricas e Específicas .....	30
3.3.1.4 Imunidade Recíproca .....	31
3.4 Abrangência das imunidades.....	32
4 TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	34
4.1 Templo.....	34
4.1.1 Conceito jurídico .....	35
4.1.2 Significado da palavra “templo” na Constituição.....	36
4.1.3 Finalidade essencial .....	38
4.2 Culto .....	41
4.2.1 Conceito de Culto e a Liberdade Religiosa .....	42
4.2.2 Culto X Pressuposto religioso .....	42

5 IMUNIDADE X ISENÇÃO X NÃO INCIDÊNCIA .....	44
5.1 Isenção.....	44
5.2 Não Incidência .....	45
5.3 Imunidade.....	46
5.4 Imunidade dos Templos de Qualquer culto .....	47
5.5 O artigo 5º da Constituição e a Importância da Imunidade.....	50
6 CONCLUSÃO .....	53
REFERÊNCIA.....	55

# 1 INTRODUÇÃO

Esse trabalho visa apresentar como o instituto da imunidade tributária é regulado pela Constituição Federal quando se tratar especificamente dos templos de qualquer culto, já que esse tipo de “benefício” está diretamente relacionado à delimitação da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na edição de leis, que instituem os tributos. Desse modo, o objetivo principal é compreender e analisar a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

A metodologia adotada foi descritiva ao abordar os conceitos e a evolução do direito tributário, competência tributária, tributos, templo, culto, mas também comparativa ao analisar os conceitos de imunidade, isenção e não-incidência. E diante das pesquisas utilizar-se-á o método dedutivo, onde se parte de verdades universais para obter conclusões particulares.

O direito tributário surgiu na história brasileira a partir da colonização, mediante o pagamento de alguns tributos como a derrama, que era o tributo onde um quinto de tudo que era produzido destinava-se à coroa, e evoluiu de maneira lenta e graduada. Porém somente com o advento da Constituição Federal, que se formalizou a instituição dos tributos. E é exatamente em cima da evolução histórica do direito tributário que o capítulo I se desenvolve.

Com a promulgação da Constituição de 1934 ocorreu a separação em tributos da União, tributos dos Estados, do Distrito Federal e tributos dos Municípios e com a de 1988 surge o princípio da legalidade, onde só seria permitida a cobrança de impostos caso estivesse prevista em lei. Nesse mesmo momento ocorre uma reestruturação do sistema tributário estabelecendo-se como pilares essenciais à aplicação do Direito Tributário, os princípios gerais da tributação, as limitações ao poder de tributar e a distribuição das competências tributárias.

Após breve apresentação desse histórico evolutivo do direito tributário, conceitua-se os tributos, suas tipologias e aspectos doutrinários, com base no conceito apresentado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, que assim o define: “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”.

Ainda no primeiro capítulo o conceito de competência tributária é analisado e entendido, como a habilitação que determinado ente possui para legislar sobre específica matéria. É a Constituição quem determina e delimita as pessoas políticas o poder de tributar. Tem-se que os tipos de competência tributária, as quais são citadas as mais difundidas, independentemente das controvérsias de entendimento existentes, são: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

A competência privativa é aquela para criar impostos, mas atribuída com exclusividade, a este, ou àquele ente político, ou seja, somente aquele ente político devidamente especificado na CF/ terá a competência tributária para editar leis que instituem determinados impostos. A competência comum faz menção ao poder que têm a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para instituírem os chamados tributos vinculados, ou seja, é a competência repartida entre os entes políticos.

A competência cumulativa é o poder dado a um ente para instituir imposto que, teoricamente, seria de competência de outro, por exemplo, o da União de instituir os impostos nos Territórios Federais e o do Distrito Federal para instituir os impostos municipais. Ela também é chamada de competência múltipla. A competência especial é aquela que demonstra o poder que determinado ente possui para instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Já a competência residual, também conhecida como competência remanescente, é aquela que se aplica ao tributo daquele diverso dos já existentes, ou seja, aquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário.

Por fim, a competência extraordinária é aquela em que o ente político tem o poder de instituir outros impostos, como nos casos de guerra externa ou iminência, independente de terem ou não, fatos geradores idênticos aos já previstos pela Constituição Federal para todos os entes políticos.

No capítulo II o conceito de imunidade é analisado partindo inicialmente do art. 150 da Constituição Federal, o qual determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; os templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel

destinado a sua impressão; fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Desse modo a imunidade tributária está diretamente ligada à limitação ao poder de tributar do ente federativo.

O instituto da imunidade é um obstáculo, constitucionalmente estabelecido, à incidência de tributos sobre determinados fatos e situações. Ou, seja, é quando uma pessoa e/ou bem não pode sofrer tributação, pois é constitucionalmente protegida.

A imunidade pode ser classificada como subjetiva, objetiva, específica e recíproca. A imunidade subjetiva é aquela que faz menção a uma pessoa, ela recai sobre o sujeito e não sobre patrimônio, renda ou serviços, é quando há uma vedação que impede que certas pessoas sejam tributadas. Já a Imunidade objetiva é aquela em que a vedação à tributação recai sobre determinado bem, estando o impedimento, por exemplo, em instituir imposto sobre templos de qualquer culto, sobre livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão. Nesse caso, especificamente, não interessa quem é o proprietário ou possuidor dos bens.

A imunidade específica, ou também chamada genérica, é aquela aplicada a todas as pessoas políticas e abrangem todos os impostos que incidam sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades mencionadas. A imunidade recíproca é a que se aplica as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes.

No que diz respeito à abrangência da imunidade tributária, os artigos 145 da Constituição Federal e 5º do Código Tributário Nacional – CTN, estabelecem que as espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Nacional são: os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. No entanto a imunidade tem aplicabilidade somente aos impostos, conforme prevê o art. 150, VI, da CF de 1988.

No capítulo III deste trabalho, são apresentados os conceitos de templo e culto. Por templo, entende-se o edifício público destinado à prática de atividades religiosas, mas para alguns autores tal expressão representa simultaneamente o edifício e as cerimônias religiosas. E culto segundo a doutrina É a manifestação

religiosa, o conjunto de ritos e atitudes desenvolvidas em templos, com intuito de promover o aperfeiçoamento dos sentimentos humanos.

O último capítulo apresenta a diferenciação entre isenção, imunidade e não-incidência. A isenção é uma modalidade de exclusão do crédito tributário, onde o contribuinte está desobrigado de pagar o tributo, mesmo havendo a realização do fato gerador. Já a não-incidência ocorre quando há competência pré-estabelecida, no entanto não há lei que a regule, nem que a institua. Por fim, a imunidade, que é a norma constitucional limita o poder do tributante.

Quanto a imunidade dos templos de qualquer culto, esta tem relação direta com o cumprimento do seu papel essencial e com os benefícios / retorno proporcionados à sociedade. Sabe-se que muitas são as espécies de tributos, no entanto a imunidade só se aplica à modalidade chamada impostos.

## **2DIREITO TRIBUTÁRIO, TRIBUTOS E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR**

O entendimento da imunidade tributária e mais especificamente a imunidade dos templos de qualquer natureza, passa antes por vários conceitos históricos, dentre eles a evolução do direito tributário para perceber como a questão tributária passou a ser vista e valorizada na sociedade atual, os conceitos de tributos e competência tributária, já que não há como tratar de imunidade sem compreender o que são e quem pode instituir tais tributos. Desse modo, esse capítulo se aterá somente em apresentar tal evolução história e os conceitos que nortearam essa pesquisa, que são os de tributos e de competência tributária.

### **2.1 Evolução Histórica do Direito Tributário**

O tributo e, por conseguinte, o Direito Tributário foi uma extensão da organização portuguesa para o Brasil, que era sua colônia. O primeiro tributo instituído no país foi, o quinto do pau-brasil, o qual foi instituído por volta de 1534, onde a coroa exigia que de todas as riquezas que eram extraídas do Brasil uma quinta parte era tributo, e uma vez que a moeda não havia sido implantada aqui, os pagamentos deveriam ser realizados com madeiras de pau-brasil. Esses pagamentos tinham como agentes fiscalizadores e arrecadadores os “rendeiros”, que eram os servidores da coroa e que tinham plenos poderes, até mesmo para prender quem não obedecesse ou estivesse inadimplente com as contribuições da coroa<sup>1</sup>.

Entre 1805 e 1815 a imagem dos “rendeiros” foi extinta, com a abertura dos portos brasileiros às nações ligadas a coroa e também com as medidas criadas por D. João para proporcionar melhorias na colônia, tais como: a implantação do Banco do Brasil e do Tesouro Nacional<sup>2</sup>.

Com a promulgação da primeira constituição em 1824, estabelecia-se uma monarquia imperial diretamente apoiada pelos conhecidos três poderes, sendo eles o Legislativo o Executivo e o Judiciário, acrescido do poder Moderador, que era um quarto poder, exclusivamente de uso do Imperador. No que diz respeito à organização os quatros poderes estavam divididos da seguinte maneira: O poder

---

<sup>1</sup> ALMEIDA, Antonio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. Porto alegre: Globo, 1969

<sup>2</sup> Op. Cit. 1969.

Executivo era aquele exercido pelo Imperador e seus ministros. Esse era o poder que realizava as indicações dos presidentes de província, que, por conseguinte selecionavam os que comporiam os conselhos provinciais; O poder Legislativo, que era o poder representado e exercido pela Assembleia Geral, sendo esta composta por membros nomeados pelo Imperador; o Judiciário, que era o poder ocupado pelos magistrados e juizes, onde o órgão máximo era o Supremo Tribunal de Justiça; e, por fim, o poder Moderador, que tratava de um superpoder, executado exclusivamente pelo Imperador, o qual lhe permitia intervir nos outros três poderes. Instalava-se no Brasil um Estado Unitário, cuja marca principal era a excessiva centralização de todas as decisões políticas e administrativas na pessoa do Imperador<sup>3</sup>.

Promulga-se a nova constituição em 1846, que se propunha a sanar as deficiências da anterior atentando-se à distribuição de competências, que a partir dali ficariam divididas entre Tributos da União, dos Estados e, por fim, a inclusão dos Municípios. No entanto sua duração foi breve. Em 1850, nova promulgação aconteceu, onde a figura do Presidente da República foi exaltada como autoridade máxima do estado e a este, partir de então cabia sancionar, promulgar e fazer publicar toda e qualquer lei.

Mesmo diante de tantas melhorias já alcançadas, após o fim da II Guerra Mundial, em 1846, o país ainda necessitava de uma nova constituição nacional, uma que pudesse estabelecer um regime democrático e consigo trouxesse uma discriminação das rendas tributárias com mais rigidez. Três premissas fundamentaram essa nova proposta de sistema tributário, segundo a Receita Federal<sup>4</sup>: “a coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação (União, Estados e Municípios), a adoção de uma classificação jurídica dos impostos e a autonomia para as entidades da federação”. Mesmo com essa autonomia os Estados continuaram aumentando os impostos e criando novas taxas, a fim de conseguir arcar com a enorme lista de despesas que tinham.

A partir de 1964, instalou-se no país o regime militar, período em que o autoritarismo e a política da chamada segurança nacional prevaleceram. Apesar de manter o Congresso Nacional, o Militarismo era quem dominava e controlava o

---

<sup>3</sup> ALMEIDA, Antonio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. Porto alegre: Globo, 1969

<sup>4</sup>RECEITA FEDERAL. **Sistema Tributário Nacional**.Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)> Acesso em fev. 2015.



Legislativo. Foi assim que uma nova proposta de Constituição foi aprovada e promulgada em 1967. Várias emendas foram expedidas entre 1964 e 1969, reguladas por 17 atos institucionais (AIs). Em 1965 foi aprovada a emenda constitucional número 18 e ofereceu ao país a nova discriminação de rendas tributárias e competências, adotando uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica.

A datar de 1988, com a promulgação da constituição que permanece vigente até os dias hoje, uma reestruturação do sistema tributário foi estabelecida e esta se tornou o alicerce do Sistema Tributário Nacional.

## 2.2 Tributos

Antes de aprofundar na análise da imunidade tributária, necessário se faz entender o conceito de tributo, sua natureza jurídica e classificação.

Segundo Harada o conceito de tributos não é uniforme, mas o define como entendimento doutrinário, sendo “prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império”<sup>5</sup>. Conceito esse baseado no Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, que estabelece:

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

Endossando ainda mais esse entendimento, Nogueira ensina que “os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal, mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”<sup>6</sup>. E segundo o entendimento de Amaro:

O tributo, portanto, resultado de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então, identificada como a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva. Nessa medida, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos em lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas<sup>7</sup>.

<sup>5</sup>HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2011. 20 ed. p. 308.

<sup>6</sup>NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 1995, 14 ed. p. 155.

<sup>7</sup>AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2008, p. 16 e 17.

Detalha-se, dessa maneira, que segundo o entendimento dos doutrinadores e com base no Código Tributário Nacional o tributo é uma prestação pecuniária, é compulsório, é instituído por meio de lei, não constitui sanção por ato ilícito e é cobrado mediante lançamento. Entenderemos esses conceitos a seguir:

### **2.2.1 Natureza jurídica do Tributo**

A característica fundamental do tributo ou natureza jurídica é ser o objeto da prestação presente na relação jurídico-obrigacional de dar decorrente de lei (ou *ex lege*). Diferentemente das obrigações privadas, nas quais prevalece a autonomia da vontade e o acordo entre as partes, a obrigação tributária decorre de uma situação estabelecida em lei onde a vontade do contribuinte é irrelevante. Segundo artigo 4º do CTN, temos a natureza jurídica do tributo como:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Pela simples leitura do dispositivo legal apresentado acima depreende-se que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador, o qual é definido pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 114 da seguintes forma: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Doutrinariamente falando, o fato gerador da obrigação tributária é a concretização da hipótese de incidência, cuja consequência é o nascimento da obrigação tributária. É a análise do fato gerador da obrigação tributária que vai constatar a existência ou não da atuação do poder público tributante.

Complementarmente tem-se o artigo 5º do CTN que define os tributos, como “impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Porém, com o advento da Constituição Federal de 1988 surge a figura do empréstimo compulsório e as

contribuições sociais ( artigos 148 e 149), pacificando-se entre os doutrinadores a tese de natureza tributária desses<sup>8</sup>.

### 2.2.2 Classificação

Segundo a função que podem exercer, os tributos podem ser classificados em fiscal, extrafiscal ou parafiscal. Essa divisão é defendida também pelo jurista Hugo de Brito Machado que define a função fiscal, como sendo a função primária do Estado, aquela em que o objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, consubstanciando-se na transferência de dinheiro do contribuinte para os cofres públicos.

A função extrafiscal é aquela cujo objetivo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros. Para a maioria dos doutrinadores brasileiros, o Estado se utiliza do tributo como regulador da disponibilidade e dos preços dos bens no mercado interno, atuando nesse cenário, quer como facilitador, ou dificultando a exportação ou importação de bens. Neste sentido tem-se o art. 146-A da CF/88, estabelecendo que “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. A esse respeito, Machado afirma que:

No mundo moderno (...) o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.<sup>9</sup>

A última função é a parafiscal, que tem como objetivo a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas que este as desenvolve através de entidades específicas. São contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo, têm-se como exemplo as anuidades do CRC, CREA, OAB, dentre outros.

---

<sup>8</sup>HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2011. 20 ed. p. 310.

<sup>9</sup>MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2005, p.81.

## 2.2.3 Espécies de Tributos

As espécies de tributos conforme o artigo 5º do CTN são: impostos, taxas e contribuição de melhoria, no entanto, atualmente, apesar dos vários entendimentos divergentes, aceir-se também o empréstimo compulsório (art. 148 da CF/88) a contribuições sociais (art. 149 e 195 da CF/88). Existem controvérsias quanto a essa divisão, porém como não é objetivo desse trabalho entender esses conflitos nos ateremos somente a essas espécies.

### 2.2.3.1 Impostos

De acordo com a Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, I, a União, os Estados; o Distrito Federal os Municípios poderão instituir impostos conforme a delimitação de suas competências. Mesmo assim, o CTN que conceitua em seu art. 16 a figura do imposto: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. E conforme entendimento de KiyoshiHarada tem-se que:

Impostos são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela da riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.<sup>10</sup>

Os impostos, portanto, são tributos inerentes da obrigação que tem fato gerador independente da atividade estatal, relacionado à vida do contribuinte, sua capacidade, atividade e patrimônio. Segundo Melo, o imposto sinaliza “um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup>HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2011. 20 ed. p. 311.

<sup>11</sup>MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 8 ed., p. 55

### 2.2.3.2 Taxa

Esse tributo decorre da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte. Segundo Aliomar Baleeiro, é "a contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, postos à disposição ou custeados pelo Estado, em favor de quem paga ou por este provocado". Isso é confirmado pela Constituição em seu artigo 145, II, que diz: "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". Ou seja, a taxa, como já estabelece o conceito de tributo, é uma quantia em dinheiro, obrigatória, paga em detrimento de uma troca de serviço público ofertado diretamente pelo Estado.

A Constituição não permite a "bi-tributação", conforme estabelece o artigo 145, § 2º, onde declara que "§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos", ou seja, não pode ser cobrada Taxa dos serviços ou circunstâncias que servem como "base de cálculo" de qualquer outro tributo. Mesmo assim a taxa possui base de cálculo a ser definida na lei instituidora, a qual deve obrigatoriamente ter correlação ao custo da atividade prestada pelo Estado e estarem vinculadas a um destino específico, qual seja a manutenção e desenvolvimento do próprio serviço prestado.

### 2.2.3.3 Contribuição de Melhoria

Esse tipo de tributo tem por fato gerador a atuação estatal mediadamente referida ao contribuinte. A sua cobrança é legítima quando acontece a valorização imobiliária decorrente da execução de obra pública. Ela em nada se confunde com os impostos e taxas, uma vez que, conforme Sabbag pressupõe, necessariamente, uma obra pública é a valorização imobiliária decorrente de tal feito, e não um serviço público. É essa valorização que é o fato gerador de tal tributo.<sup>12</sup> Segundo Hely Lopes Meirelles obra pública remete a:

(...) toda realização material a carga da Administração ou de seus delegados consistente em construir, reformar ou ampliar imóvel destinado ao público ou ao serviço público. (...) Em veras, a carga semântica da expressão obra, dentre outras

---

<sup>12</sup>SABBAG, Eduardo. **Manual Tributário**. 2012 - 4 ed. – p. 451 e 452

acepções, significa aquilo que é resultante de um trabalho e que foi objeto de modificação ou transformação.<sup>13</sup>

Esse tributo tem seu conceito estabelecido no art. 81 do Código Tributário Nacional, assim como na Constituição no artigo 145, III. Porém, a maior dificuldade nesse tipo de tributo é delimitar a zona de influência benéfica da obra pública, pois umas acarretam valorização ao longo da obra e outras ao redor da obra. Mas como não é o foco desse trabalho, não será aprofundado.

#### **2.2.3.4 Empréstimo compulsório**

O empréstimo compulsório sempre esteve presente no texto constitucional, porém sempre foi alvo de contestações e críticas de inconstitucionalidade. Somente com o advento da Constituição Federal de 1988 que passou a ser reconhecido, como sendo o tributo que visa atender as despesas extraordinárias (calamidade pública e guerra externa), bem como aquele para o investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Quanto a sua natureza jurídica, Eduardo Sabbag afirma que:

É de relato histórico a existência paralela de duas teorias que sempre tentaram decifrar a natureza jurídica do empréstimo compulsório: a primeira sustentava que o empréstimo compulsório não era tributo, mas um “empréstimo público”; a segunda, congregando a maioria dos estudiosos da matéria, defendia que o empréstimo compulsório não era empréstimo público, mas verdadeiramente, um tributo.<sup>14</sup>

Muitas discussões existem acerca da natureza jurídica do empréstimo compulsório, porém tal discussão não é o objetivo desse trabalho. Limitaremos em seu conceito, que como entende o próprio nome, é um ingresso temporário de recursos do contribuinte ao Estado e sua arrecadação obriga o Estado a restituir, posteriormente, os valores cobrados a este título. O fato gerador desse tributo não é a guerra, a calamidade pública ou o investimento público, mas qualquer situação abstrata, prevista em lei, como capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária.

---

<sup>13</sup>JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito financeiro e Tributário**. 2011, p. 150

<sup>14</sup>SABBAG, Eduardo. **Manual Tributário**. 2012 - 4 ed. – p. 474 a 495

### 2.2.3.5 Contribuições Sociais

A contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Luciano Amaro declara, que “a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar a atuação da União no setor da ordem social”. Esse tributo encontra-se devidamente previsto no artigo 149 da Constituição.

As contribuições sociais são aqueles tributos que se destinam ao financiamento de gastos específicos para o cumprimento dos ditames da política de governo. Segundo Harada, mesmo diante das controvérsias acerca de sua natureza jurídica, é um tributo vinculado à atuação indireta do Estado e “tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação”.<sup>15</sup>

## 2.3 Competência Tributária

### 2.3.1 Conceito

Seguindo o entendimento apresentado nos capítulos anteriores, a competência tributária é a habilitação que determinado ente possui para legislar sobre específica matéria. Esse é o instrumento pelo qual a Constituição determinou e delimitou às pessoas políticas o poder de tributar. Essa concepção também é defendida pelo doutrinador e jurista Carrazza, o qual afirma:

Competência tributária é a aptidão para criar tributos, descrevendo (ou alterando), por meio de lei (no caso, ordinária), seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota). Noutro dizer, é a habilitação, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas para que tributem.<sup>16</sup>

Por entender o Estado Brasileiro dividido em três entes políticos independentes e autônomos (União, Estados e Municípios, e Distrito Federal), sendo

<sup>15</sup>HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2011. 20 ed. p. 318.

<sup>16</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais tributários e competência tributária**, 1986, p. 146-7.

entidades juridicamente equivalentes, e inexistindo hierarquia entre eles, o constituinte estabelece os limites e repartições de competência legislativa de cada um deles, a fim de limitar o campo de atuação. Porém, antes de apresentarmos essas delimitações, estudaremos nesse capítulo, as características da competência tributária, assim como entender o que é capacidade tributária ativa e os tipos de competência existentes.

### 2.3.2 Classificação

Atualmente a competência tributária é classificada em seis tipos, são elas: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária. É importante ressaltar que nos dias de hoje ainda existem muitas controvérsias nos entendimentos, não havendo consenso entre os doutrinadores acerca dessa divisão, porém apresentaremos as mais difundidas.

Segundo Amaro, a competência privativa é “a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político”<sup>17</sup>. É, então, o poder enumerado pela Constituição a um ente federativo a fim de que se constituam os impostos.

Já a competência comum está relacionada ao poder que têm a União, os Estados, os Municípios o Distrito Federal para instituírem os chamados tributos vinculados, o seja, as taxas e contribuições de melhoria de acordo com suas respectivas atribuições. Para Torres competência comum é:

Competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmo tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contra prestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, II e III, e 149, parágrafo único.<sup>18</sup>

A competência cumulativa encontra-se prevista no artigo 147 da Constituição e é poder da União de instituir os impostos nos Territórios Federais.

---

<sup>17</sup>AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**, 2008, p. 95.

<sup>18</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**, 2005, p. 363.



Também se aplica ao Distrito Federal, o qual tem o poder de instituir os impostos municipais, já que não pode ser dividido em municípios. Essa competência, também conhecida como múltipla, em suma, é o poder que um ente tem de instituir imposto que, a priori, seria de competência de outro.

A competência especial é aquela que demonstra o poder que determinado ente possui para instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A expressão deriva-se dos vários conflitos de entendimento acerca da natureza jurídica desses dois tributos. Esse poder é conferido à União, mas também aos Municípios e ao Distrito Federal. Essa competência encontra-se devidamente fundamentada nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal.

A competência residual, também chamada de competência remanescente tem previsão legal nos artigos 154, I e art. 195, § 4º da Constituição Federal, e se aplica ao tributo daquele diverso dos já existentes. A expressão se deve ao entendimento de residual como “aquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário”.<sup>19</sup>

A competência extraordinária é aquela em que o ente político, União, tem o poder de instituir, através de lei ordinária, outros impostos, em casos específicos de guerra externa ou iminência, independente de terem ou não fatos geradores idênticos aos já previstos pela Constituição Federal para todos os entes políticos. Essa competência tem previsão legal nos artigos 154, II, da CF e no art. 76 o CTN.

---

<sup>19</sup>DICIONÁRIO AURÉLIO. **Residual**. Disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com/Residuo.html>  
Acesso em fev. 2015.

## 3 IMUNIDADE

### 3.1 Conceito e Natureza jurídica

Neste capítulo o instituto da imunidade tributária será estudado, assim como suas tipificações e sua função de proteção a algumas pessoas e bens. Essa imunidade tributária tem sua fundamentação legal na Constituição Federal no artigo 150 que estabelece:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Meu grifo).<sup>20</sup>

Podem-se citar vários conceitos a esse instituto, como o de Machado,<sup>21</sup> que alega que “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição a incidência de regra jurídica”. Já Baleeiro<sup>22</sup> a define como “uma exclusão da competência ao -poder de tributos, proveniente da constituição”. Por conseguinte a professora Costa diz que:

(...) Imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente de competência ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas

<sup>20</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. Ed, 2009. p.284.

<sup>22</sup> BALEEIRO, Aliomar, **Limitações constitucionais a poder de tributar**, 7.ed., 2003, p.226.

peças, nos termos por ele delimitados, de não se sujeitarem à tributação<sup>23</sup>.

Desse modo percebe-se que a Imunidade tributária é, portanto, um tipo de limitação ao poder de tributar devidamente prevista na Constituição para proteger uma pessoa ou bem, de modo que não sofram tributação. O estudioso Luciano Amaro a define da seguinte maneira:

A imunidade tributária é assim, qualidade de situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deitou-a fora de campo sobre que é autorizada a instituição do tributo<sup>24</sup>.

Baseado no entendimento do grande doutrinador, Sabbag, a “imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente da regra da Constituição, à incidência de Tributos sobre determinados fatos ou situações”<sup>25</sup>. Confirmando a imunidade como essa limitação de poder, tem-se o entendimento de Carvalho que declara:

(...) a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto que a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes<sup>26</sup>.

Esse porém, assunto de limitação ao poder de tributar não é matéria recente, pelo contrário, em diversos períodos da história foi possível perceber esses privilégios, conforme relata Nogueira:

(...) no tempo do Império Romano, os tributos eram chamados *munera* pelo seu caráter de *múnus* público. Tais tributos começaram a ser pesados e a surgirem privilégios de *múnus* particular, com a denominação de *immunitas*, no sentido de desoneração tributária. Na Idade Média, o clero, a nobreza e as

<sup>23</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 2009 p.80.

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed., 2007.p.151.

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 7 ed., 2005, p. 46.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., 2007, p. 190-191.

peças, hoje dizemos de status social, obtinham imunidades numa verdadeira inversão de princípios da universalidade e da capacidade contributiva. Iam ficando, tais pessoas com maior capacidade contributiva privilegiadas, enquanto as classes menos favorecidas mais oneradas<sup>27</sup>.

Isso se devia a não aceitação da nobreza da posição de contribuinte. Para ela, essa função de arcar com os encargos cabiam ao proletariado permanecendo tal situação permaneceu até a Revolução Francesa<sup>28</sup>. Porém, atualmente, segundo o Tributarista Peres o entendimento do instituto da imunidade já está pacificado:

Atualmente é pacífico o entendimento de que a imunidade está diretamente ligada à ausência da capacidade contributiva, à universalidade dos tributos e o papel social que determinados sujeitos exercem no meio da sociedade. Todavia tal entendimento já foi diverso, admitindo-se como um autêntico privilégio a imunidade dos nobres e da Igreja ante o poder do Rei.

Desse modo, pode-se afirmar que a imunidade é quando uma pessoa e/ou bem não pode sofrer tributação, pois está devidamente resguardado constitucionalmente. Para Martins é forma de desoneração, de modo que não permite o surgimento da obrigação tributária.

Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior<sup>29</sup>.

É uma limitação ao poder do ente tributante, mas também um direito de algumas pessoas de se “livrarem” da tributação. Para professora Costa, a Imunidade pode ser definida nos seguintes termos:

(..) Imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente de competência ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios

<sup>27</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 1995, p. 102

<sup>28</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2001.

<sup>29</sup> MARTINS, Coordenador IVES GRANDA DA SILVA. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias. Nova série; n.4), p. 33.

constitucionais, que confere direito publico subjetivo a certas pessoas, nos termos por ele delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Mesmo tendo tal opinião compartilhada por estudiosos, a ideia de desoneração de imposto não pode ser nem levada a diante uma vez que nem sequer existe fato gerador.

### **3.2 A Imunidade e a Proteção**

No intuito maior de garantir a proteção dos valores que a Constituição considera relevante e visando proteger os direitos fundamentais, o constituinte estabeleceu limites ao poder de tributar dos entes políticos, impedindo que determinadas situações sofram tributação. Segundo Amaro<sup>30</sup>:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.).

No caso específico desse trabalho, que trata da imunidade dos templos de qualquer culto, Harada<sup>31</sup> afirma que “essa imunidade visa à proteção dos valores espirituais”, assegurando os direitos de liberdade de expressão da fé ou de crença.

### **3.3 A Imunidade Tributária**

#### **3.3.1 Classificação das Imunidades**

A doutrina, com fins didáticos, estabelece uma divisão dos tipos de imunidade, as quais a Constituição classifica em cinco categorias distintas, quais sejam: subjetiva, objetiva, recíproca, genérica e específica.

---

<sup>30</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2007.p.151.

<sup>31</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 2010, p. 371

### 3.3.1.1 Imunidade Subjetiva

A imunidade subjetiva faz menção a uma pessoa, ela recai sobre o sujeito e não sobre patrimônio, renda ou serviços. De acordo com Costa, a imunidade subjetiva, também é chamada de pessoal<sup>32</sup>. Segundo Cassone a imunidade subjetiva é:

(...) quando veda que certas pessoas (aspecto subjetivo) sejam tributadas: intributabilidade de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei<sup>33</sup>.

Desse modo quando se referir a determinadas pessoas como por exemplo, a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal, as entidades religiosas, os partidos políticos, as instituições educacionais sem fins lucrativos, trata-se de imunidade subjetiva. Nesse sentido, Amaro afirma que:

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade.

A Constituição em seu artigo 150, inciso VI, alínea “a” veda a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros” e impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado, ou seja, o que se leva em

<sup>32</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2001, p. 124-126.

<sup>33</sup> CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da lei tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n. 42, de 19-12-2003**. 2004, p. 254

consideração é a pessoa titular do tal patrimônio, renda ou serviços. A imunidade prevista na alínea “c” também é igualmente subjetiva, pois impede que tais pessoas sejam alcançadas pela instituição de impostos.

### 3.3.1.2 Imunidade Objetiva

Já a imunidade objetiva acontece “quando veda a tributação sobre determinado bem (aspecto objetivo): é vedado instituir imposto sobre templos de qualquer culto; imunidade ao livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão<sup>34</sup>”. Nesse caso, quem é o proprietário ou possuidor dos referidos bens é irrelevante não podendo haver fato gerador de imposto que tenha algum desses bens como matéria tributável.

O artigo 150 da Constituição, já citado anteriormente, apresenta no inciso VI, alínea “d” a imunidade objetiva, quando estabelece que:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Essa imunidade concentra-se no objeto e não na pessoa que o comercializa. De acordo com Schoueri, tal imunidade “abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencionadas, como o II, IPI e o ICMS, e não os impostos sobre a renda e o patrimônio de editoras e livreiros, por exemplo<sup>35</sup>”.

### 3.3.1.3 Imunidades Genéricas e Específicas

A expressão imunidades genéricas que faz menção a todos (aspecto subjetivo), é aplicada a todas as pessoas políticas e abrangem todos os impostos

<sup>34</sup> CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da lei tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n. 42, de 19-12-2003**. 2004, p. 254

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2011, p. 378.

que incidam sobre o patrimônio, renda e serviços das entidades mencionadas. Tais imunidades encontram-se presentes no art. 150, VI, e §2º a 4º da CF..

Porém, há também, as imunidades específicas, consagradas pela Constituição no âmbito restrito de alguns tributos, de forma difusa, englobando as taxas e as contribuições especiais.

### 3.3.1.4 Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca, encontra-se devidamente prevista no art.150, VI, “a”, por tratar sobre a vedação dos entes da União em tributarem uns aos outros, ou seja, sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros “Se dá entre as pessoas políticas detentoras da competência tributária, em que uma não tributa a outra, em relação aos impostos”<sup>36</sup>. Segundo Machado:

Imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma federação a regra da imunidade está protegida contra possível emenda constitucional, por força do disposto no art.60,§ 4º, inciso I, da constituição federal de 1988, segundo o qual” não será objeto e deliberação a proposta de emendatendente a abolir (...) a forma federativa de estado<sup>37</sup>.

A imunidade recíproca “é extensivamente às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais, ou às delas decorrentes<sup>38</sup>”. Para Amaro “a contrário sensu, o que não estiver relacionado com essas finalidades essenciais não é imune”.

Essa imunidade objetiva à proteção do federalismo, para que nenhum ente se sobreponha ao outro, o que se imuniza é o “patrimônio, a renda e os serviços” dos entes da federação, não impedindo a incidência de impostos indiretos, como o IPI e o ICMS<sup>39</sup>.

<sup>36</sup> CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da lei tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n. 42, de 19-12-2003**. 2004, p. 254

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2009. p..287.

<sup>38</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, artigo 150, §2º.

<sup>39</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso cit. p. 61-2; a **Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal** estabelece: “A imunidade ou isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados”.



### 3.4 Abrangência das imunidades

Conforme já foi apresentado no capítulo anterior e como dispõem os artigos 145 da Constituição Federal<sup>40</sup> e 5º do Código Tributário Nacional – CTN, as espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Nacional são: os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Porém, no que tange a imunidade, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, as previsões do art. 150, VI, da CF de 1988 têm sua aplicação dirigida somente aos impostos.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (...) § 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.

Contudo, as imunidades abrangem não somente aos impostos, mas alcança também outros tributos – taxas e contribuições – conforme se observa no art. 5º da Constituição Federal:

LXXVI – São gratuitos, para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a – o registro de nascimento; b – a certidão de óbito.

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal<sup>41</sup>;

Essa última referência demonstra que a imunidade também pode se referir a taxas de serviços necessários aos cidadãos, que devido à condição

<sup>40</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, art. 150.

<sup>41</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, artigo 5º.

financeira poderiam ser impedidos de ter acesso. Já no que tange as contribuições tem-se como exemplo de imunidade a prevista no art. 149 da CF<sup>42</sup>:

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.

(...)

§ 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;

Essa imunidade, por sua vez, visa promover e estimular as exportações brasileiras e não somente a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos. Outra possibilidade de imunidade é a encontrada no artigo 195, § 7º da CF que diz<sup>43</sup>:

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

(...)

§ 7º - são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (...)

Isso evidencia a parceria existente entre o poder público e as entidades beneficentes de assistência social, para o alcance de objetivo comum, beneficiando desse modo o coletivo em detrimento do particular.

---

<sup>42</sup>Op. cit., artigo 149.

<sup>43</sup>Op. cit., artigo 195.

## 4 TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

### 4.1 Templo

Os templos de qualquer culto são beneficiados pela imunidade. No entanto, antes de aprofundar em tal aspecto, é necessário analisar o significado de tal expressão. Sabe-se que a atividade religiosa no Brasil é protegida da exigência de impostos, como pode ser entendido do dispositivo constitucional:

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.

(...)<sup>44</sup>

Porém essa proteção não é algo que surgiu com o advento da Constituição de 1988. O estudioso Adams menciona que desde o tempo dos Faraós no Egito, os templos e sacerdotes eram dotados de imunidade.

A imunidade religiosa tem raízes antigas. Já no Egito se relata que no tempo posterior ao Faraó Akhenaten, templos e sacerdotes conquistaram uma imunidade tributária, a qual alcançou um terço de todas as terras egípcias: todo sacerdote recebia o equivalente a cem cúbitos quadrados de terra livre, sendo um cúbito correspondente à distancia entre o cotovelo e as pontas dos dedos. Na idade Média, boa parte das disputas entre papas e reis versava sobre a imunidade tributária da Igreja. Lembra que desde o tempo egípcio, os templos não eram apenas imunes de tributação, mas refúgio para onde as pessoas podem fugir e escapar do governo, especialmente dos escribas que coletavam tributos. A Pedra de Roseta, que os historiadores festejavam por ter sido escrita em três idiomas, inclusive o grego, permitindo, daí, que se compreendessem os hieróglifos, fora redigida em material resistente naqueles idiomas para ser colocada nem frente aos templos, de modo

---

<sup>44</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

que ninguém desconhecesse o seu conteúdo: por ela, se assegurava ao templo a imunidade tributária.<sup>45</sup>

Sabe-se também que durante o Império a religião tida como oficial era a católica e mesmo tolerando-se outras religiões, a única que recebia proteção do Estado era ela. A ideia de imunização de todos os templos remonta a época da separação da Igreja e do Estado, ou seja, quando da consumação da Proclamação da República e com a influência do positivismo de Augusto Comte<sup>46</sup>. No entanto para se entender essa imunidade, necessário se faz entender o que significa templo e culto, repensando seus conceitos.

#### 4.1.1 Conceito jurídico

De acordo com o dicionário Aurélio, a palavra templo quer dizer “edifício público destinado ao culto religioso”<sup>47</sup>, assim como “lugar descoberto e elevado que em Roma era consagrado pelos áugures”<sup>48</sup>.

Ainda nesse sentido, tem-se o conceito de Michaelis que define templo como “edifício público destinado à adoração a Deus e ao culto religioso. Qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade. Lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde podia alongar-se a vista”<sup>49</sup>.

Confirmando esse entendimento, Ferreira afirma que “o Templo representa simultaneamente o edifício e as cerimônias religiosas. Abrange o prédio em que se realiza o culto acrescido das atividades correlatas necessárias às finalidades religiosas. Não recaem impostos sobre os Templos de qualquer culto”<sup>50</sup>. O conceito de DePlácido e Silva também segue o mesmo sentido, pois declara que:

TEMPLO. Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o

<sup>45</sup> ADAMS, Charles. **For good and evil. The impacto of taxes on the course of civilization.** 1999, p. 14

<sup>46</sup> CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional.** p. 334

<sup>47</sup> DICIONÁRIO AURÉLIO. **Templo.** Disponível em <<http://www.dicionariodoaurelio.com.html>> Acesso em mai. 2015.

<sup>48</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa.** 2010.

<sup>49</sup> MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa.** São Paulo: Melhoramentos, 1998.

<sup>50</sup> FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira.** 1992, p. 346

local, em que se celebram cultos ou cerimônias religiosas. Dir-se-á, então, templo católico, templo protestante. Correntemente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas<sup>51</sup>.

Desse modo, tem-se que templo é todo edifício e / ou terreno onde se pratica culto religioso, não possuindo nenhum legislador competência para instituir qualquer imposto que contenha na matéria tributável o templo.

#### 4.1.2 Significado da palavra “templo” na Constituição

A Constituição de 1946 introduziu no Direito brasileiro a imunidade dos templos de qualquer culto. E mesmo já tendo citado no tópico anterior o conceito de tal termo, vale destacar a extensão de seu entendimento. Existem atualmente três teorias que tentam definir o conceito de templo<sup>52</sup>. E Sabbag às denomina de maneiras bem didáticas como:

(I) Teoria clássico-restritiva (concepção do templo-coisa): conceitua o templo com o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (investimentos rerum, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. (...) (II) Teoria clássico-liberal (Concepção do templo-atividade): conceitua o templo como tudo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de imposto o local destinado ao culto e os anexos deste (...) (III) Teoria Moderna (concepção do templo- entidade): conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas indispensavelmente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser” a “existência”, vista em si mesma<sup>53</sup>.

Baleeiro, como defensor da teoria clássico-liberal, ao examinar o texto da Constituição Federal de 1946 esclarece que a expressão “templo de qualquer culto” vaimuito além do aspecto físico, alcançando a própria prática religiosa:

<sup>51</sup> SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 2007, p. 1371.

<sup>52</sup> SABBAG, Eduardo, **Manual de direito tributário**. 2009.p.282.

<sup>53</sup> Op. cit. p.283

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

Destarte, “templo”, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função. [...] 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<sup>54</sup>.

A esse respeito, Baleeiro chega afirmar que: “Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto.”<sup>55</sup> Isso permite evidenciar a amplitude do significado da expressão “templo”.

Esse entendimento é defendido por outros tributaristas e até mesmo acatado em decisões judiciais. Coelho ao escrever acerca da Constituição de 1988, também declara que o templo é o lugar destinado ao culto, mas também afirma:

Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, um terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto aí é o templo<sup>56</sup>.

È categórica quando diz que “Imune é o templo, não a ordem religiosa.”<sup>57</sup>

E no mesmo sentido desses ensinamentos, Machado afirma que:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o

<sup>54</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 1974, p. 91

<sup>55</sup> Op. cit. p. 92

<sup>56</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 1990, p. 354.

<sup>57</sup> Op. cit., p. 354

convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos<sup>58</sup>.

Desse modo, diante dos tributaristas citados entende-se que imunidade dos templos de qualquer culto é objetiva e se aplica ao ente denominado templo em toda a sua amplitude semântica, apesar de existirem divergências quanto à sua extensão física.

Por fim, importa citar as considerações de Coelho, para quem “o conceito de templo chega a confundir-se com o próprio conceito de religião”<sup>59</sup>. E é esse conceito abrangente que o presente trabalho adota, uma vez que é assim que leciona o texto constitucional.

### 4.1.3 Finalidade essencial

Para um melhor entendimento e interpretação da imunidade proposta no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal<sup>60</sup>, é necessário analisá-lo em conjunto com o § 4º do mesmo artigo, que reza que a imunidade dos templos “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Porém está aí a maior dificuldade, segundo Peixoto, em identificar quais são as atividades essenciais dos templos de qualquer culto, uma vez que a delimitação de tais definirá o alcance das imunidades<sup>61</sup>.

Analisando o conceito de finalidade essencial dos templos de qualquer culto, a Professora Regina Helena Costa, declara que:

São aquelas inerentes à própria natureza da entidade - Vale dizer, os propósitos que conduziram à suas instituições. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são à prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2002, p. 249-250

<sup>59</sup> COELHO, Werner Nabiça. **A Imunidade Tributária dos Templos – Breves Considerações**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, RT v. 48, jan. 2003, p. 130.

<sup>60</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>61</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Cristiano Carvalho. **Imunidade tributária**. 2005.p.161

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 2009 p.86.

No que diz respeito à finalidade essencial dos templos de qualquer culto, existem duas correntes doutrinárias sobre a relação estabelecida entre as atividades desenvolvidas pelas instituições religiosas e a inserção destas na sua finalidade essencial.

A primeira interpretação restritiva exige-se que tanto o patrimônio, como a renda e os serviços desonerados originem-se da atividade essencial da entidade e sejam empregados na manutenção desta. Assim, as rendas advindas de outros serviços, desconexos com o culto religioso, não gozam de imunidade. Confirmando isso, Greco afirma:

[...] o § 4o do art. 150 da Constituição Federal de 1988 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (...), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais.<sup>63</sup>

Porém, esse entendimento desvincula-se totalmente da função social da imunidade, pois ela é concedida justamente para aquelas verbas que se reverterão em realização de atividades do interesse social constitucionalmente protegido.

Tem-se então a segunda corrente, que é a posição da Doutrina e da Jurisprudência, a teoria ampliativa, a qual desconsidera a origem do patrimônio, renda ou serviço. A esse respeito Eduardo Sabbag leciona que:

De início, insta frisar que a dicção do comando (I) patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades (...) tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na escritura de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos (a) por tratar, textualmente, vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por ser referir a “rendas e serviço”, e, como é sabido, o templo, em si não os possui, mas sem a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial - e não *esta em si* - o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.<sup>64</sup>

Essa teoria tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, prestigiando a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que se revertam a essas pessoas jurídicas os

<sup>63</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária**. 1999, p.718

<sup>64</sup> SABBAG. Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2009, p.285/286.



recursos advindos das citadas atividades. Ou seja, tudo que está relacionado às atividades de tais entidades, poderão gozar da imunidade tributária. Machado dá um exemplo concreto quando afirma que:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste.{...}<sup>65</sup>

Não tendo o templo personalidade jurídica, a Constituição permite que se fale em “patrimônio do templo”, “renda do templo” e “serviços do templo”, objetivamente considerados. Através disso, o templo passa a ser visto como um conjunto de bens ou de fatos com destinação unitária, embora sem personalidade jurídica.

Ora, o templo não tem personalidade jurídica. O imóvel destinado aos cultos religiosos pertence a uma organização religiosa. Em consequência, a organização religiosa não pode sofrer a incidência de impostos que vise a tributar o imóvel em questão, ou a renda auferida em decorrência do culto ou que se destine ao culto, ou os serviços integrantes da atividade religiosa em si mesma considerada.<sup>66</sup>

Pode-se, por fim, perceber que o § 4º protege tanto as instituições (templos de qualquer culto), como também estabelece um critério material de conexão entre os recursos auferidos por elas e a atividade religiosa. A tributação por parte do Estado sobre seu patrimônio, renda e serviços somente caberá nos casos em que não enquadraram-se como religiosas.

<sup>65</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2009. p.288.

<sup>66</sup> MARTON, Ronaldo. **Templos religiosos: a imunidade do art. 150, VI, b da Constituição Federal e o disposto pela mesma Constituição no art. 195, § 7º**. Disponível em <[http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004\\_6997.pdf](http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004_6997.pdf)> Acesso em mai. de 2015.

## 4.2 Culto

A expressão “culto” também merece atenção. O significado encontrado para definição da palavra culto, cuja origem é do latim (adoração), é o de: conjunto de práticas religiosas.<sup>67</sup>

Para o tributarista Sabbag o culto é “a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe a valores consonantes com o arcabouço valorativo que estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”.<sup>68</sup> Ferreira também o descreve com uma manifestação quando afirma que:

O culto é o cerimonial religioso, o conjunto dos ritos e atitudes desenvolvidas em essencial nos templos das igrejas, não pode e não deve ser entendido como. O culto se resume a reverencia e adoração divina, interesses, quaisquer outros, a que ele se assemelha ou se compara. O culto destina-se à adoração de Deus, ao aprimoramento da espiritualidade. {...}<sup>69</sup>

A palavra “culto” possui uma carga semântica bem maior que a “templo”, analisada anteriormente, pois está diretamente ligada a crenças e valores particulares. E é justamente por esse motivo, que sua conceituação se torna complicada e delicada. Mesmo assim, ainda encontramos algumas definições na doutrina, como a de Rodrigues (1995, p. 147) que afirma que o culto é:

[...] o conjunto de práticas religiosas, destinadas ao aperfeiçoamento dos sentimentos humanos. É a manifestação externa da crença. O rito, esta parte da liturgia com que os homens veneram a Deus e aos Santos, é absolutamente livre, no regime republicano. Não há como o Estado intervir na determinação dos cultos, quaisquer que sejam eles, desde que não ofendam os bons costumes.<sup>70</sup>

Normalmente a palavra “culto” é utilizada diretamente relacionada à ideia do exercício de atividade religiosa, pois a maioria está vinculada a alguma religião. O que evidencia que quase todas as religiões ou crenças possuem algum tipo de cerimônia simbólica.

<sup>67</sup> **Culto**. Disponível em: <<http://www.lexico.pt/>> Acesso em Mai. 2015

<sup>68</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2009.p.281.

<sup>69</sup> FERREIRA Filho, Antonio. **Direito aplicado às igrejas**.2005.p.66.

<sup>70</sup> RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. 1995.

Para Carvalho, a amplitude semântica concedida também ao termo “culto”, é favorável, pois a torna mais abrangente que “culto religioso”, sendo “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”.<sup>71</sup>

#### 4.2.1 Conceito de Culto e a Liberdade Religiosa

A expressão culto, constitucionalmente falando, surge no intuito de formalizar a manifestação da liberdade de expressão de crença da pessoa, porém, sem delimitar uma religião específica, uma vez que o Brasil é um país laico, isto é, não possui uma religião oficial. Isso pode ser evidenciado através do disposto no art. 5º, VI, Constituição Federal:

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;<sup>72</sup>

O pluralismo religioso brasileiro é quem possibilita que o cidadão professe sua fé, no templo ou culto que lhe aprouver, e ainda lhe garante a liberdade de não devotar preces a nenhuma religião de livre escolha.

#### 4.2.2 Culto X Pressuposto religioso

A ligação entre culto e religião é natural, como já dito anteriormente, pois a maioria das religiões possuem uma cerimônia simbólica, um rito, uma sequência de atos no intuito de cultuar um deus ou entidade espiritual. No entanto, mesmo que a maioria das religiões se valha dos cultos como instrumento, o culto não está necessariamente vinculado a prática de atos religiosos.

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 1999.

<sup>72</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

O culto tem a finalidade de cultuar algo, que pode, ou não, ser de ordem religiosa, podendo ser pessoas, objetos ou ideologias, como por exemplo, um ídolo, um pensador, um escritor uma celebridade, etc. Sendo assim deve se retirar a religiosidade imputada ao conceito, não o limitando ao prisma religioso.

## 5. IMUNIDADE X ISENÇÃO X NÃO INCIDÊNCIA

A expressão imunidade não causa estranheza em que a ouve, mas por vezes não conhece ser diferenciada de outros dois institutos que são a isenção e a não incidência. Por esse motivo, detalhar-se-á a seguir seus conceitos no intuito de elucidar o entendimento.

### 5.1 Isenção

A isenção em nada se confunde com a imunidade, apesar de também ser um instituto do Direito Tributário. Ela é uma modalidade de exclusão do crédito tributário, devidamente prevista em lei onde o contribuinte está desobrigado do pagamento do tributo, mesmo havendo a realização do fato gerador. A previsão legal de tal instituto está nos arts. 176 - 177, do CTN, que reza:

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

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

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

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.<sup>73</sup>

Percebe-se que a norma isentiva indica uma dispensa legal, ela impede o lançamento do crédito tributário. E segundo Borba, “significa a dispensa do pagamento de tributo devido, e uma vez que ocorra o fato gerador dar-se-á a incidência tributária e se instaura a obrigação tributária, sem todavia, ser constituído o crédito tributário, pois o lançamento não se efetiva”.<sup>74</sup> E Carvalho ainda esclarece que:

Guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de

<sup>73</sup>BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) Acesso em Mai. 2015.

<sup>74</sup> BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 600 questões**. 2001, p. 281

incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

Desse pensamento não discordam Borba<sup>75</sup> e Carrazza<sup>76</sup>, sendo que esse último ainda faz referência a Carvalho em sua obra quando afirma que: “de modo que, em síntese, para Paulo Barros de Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)”

## 5.2 Não Incidência

A não-incidência ocorre quando há competência pré-estabelecida, porém não há a incidência de imposto sobre determinado item, uma vez que não possui lei instituidora e regulamentadora. Como exemplo podemos citar o imposto sobre grandes fortunas. O estudioso Machado, define a não-incidência como:

A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.<sup>77</sup>

E para Sabbag, a “não incidência: é a ausência de subsunção do fato imponível ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não corresponde com fidelidade à descrição legal originária, faltando elementos para a tipicidade”.<sup>78</sup> Também Silva menciona suas considerações sobre o assunto:

Paralelamente ao fenômeno da incidência, encontra-se a figura da não incidência. Esta se consubstancia naqueles fatos semelhantes aos colhidos pelo legislador na hipótese de incidência, mas aos quais, por vontade desse, não foi dada relevância jurídica. Por conseguinte, em ocorrendo, por não

<sup>75</sup> BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 600 questões**. 2005, p. 383.

<sup>76</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2010, p. 915.

<sup>77</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 1999, p.

<sup>78</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 2009b, p. 45-46.

terem a natureza jurídica do fato gerador, inexistirá efeito tributário. São simples fatos econômicos. É a não incidência pura e simples, na denominação de Souto Maior Borges.<sup>7980</sup>

Em suma, tem-se portanto, que a não incidência é quando um fato específico é deixado de fora da tributação pelo legislador, quer expressamente ou por simples falta de previsão.

### 5.3 Imunidade

Mesmo já tendo explorado referido instituto no capítulo II, vale ainda destacar que não se confundir isenção, não incidência e imunidade, como bem explica o Doutor Machado, que resume da seguinte maneira:

a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu suporte fático; c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinada fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.<sup>81</sup>

De acordo com Amaro, “basicamente, a diferença entre imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.<sup>82</sup> Semelhantemente, assevera Carvalho que:

[...] o preceito de imunidade exerce função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de

<sup>79</sup> SILVA, Edgard Neves da. **Imunidade e isenção**. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 2010, p. 308

<sup>80</sup> Edgard Neves da Silva (2010, p. 310) explica: “Assim, para diferenciar cada uma das espécies de não incidência adjetiva-se: purae simples, legal (por depender exclusivamente de lei) e constitucional (por depender exclusivamente da Constituição, imunidade).

<sup>81</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 2009. p.230.

<sup>82</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2006, p. 152

abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.<sup>83</sup>

Diante de todos os ensinamentos citados, pode-se, resumidamente, afirmar que: a imunidade é uma norma constitucional que limitar o poder do tributante; na isenção há o poder de tributar regulamentado por lei, porém em um momento específico fica impedido de fazê-lo em virtude de limitação legal ou exclusão do seu exercício; por fim, a não-incidência ocorre quando há a competência, porém não há a incidência devido a ausência de lei instituidora e regulamentadora.

#### 5.4 Imunidade dos Templos de Qualquer culto

A concessão de tal imunidade vem em contra partida ao benefício promovida pela entidade à sociedade. A sua função social deve ser obedecida para que desfrute do benefício. Deve-se considerar os efeitos que tal entidade gera para a coletividade.

A função social e os benefícios promovidos pelos templos de qualquer culto à sociedade são inegáveis. As entidades religiosas estarão cumprindo seu papel essencial diante da sociedade quando:

[...] executam atividades de alcance amplo, notadamente na promoção social e na propagação da fé, contribuindo, assim, na diminuição de graves problemas que ainda assolam o país. Diante deste contexto, é imprescindível a observância, pelos Poderes Constituídos, da garantia constitucional da imunidade outorgada pela CF/88 aos Templos de Qualquer Culto, como forma de respeito à liberdade de crença e de culto e também pela importante colaboração das organizações religiosas na atenuação dos problemas pelos quais sempre passaram e ainda passam as classes menos favorecidas em uma sociedade tão desigual. Os motivos que levam os legisladores a concederem imunidades tributárias são os de que as pessoas jurídicas beneficiárias de tais renúncias fiscais estarão promovendo atividades de interesse da sociedade como um todo.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 2007, p. 206

<sup>84</sup>SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em jun. de 2015.



E uma vez comprovados esses benefícios para a coletividade e seu auxílio no tratamento dos graves problemas que assolam o país, o benefício da imunidade é concedido. A instituição de impostos sobre entidades que atuam na promoção de benefícios sociais seria uma maneira de penalizar a própria sociedade. Carrazza elucida muito bem esse aspecto:

São igualmente imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto, conforme estipula o art. 150, VI, “b”, da CF. Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja. Em razão disso, 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 transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e assim avante.

Nenhum destes impostos - nem qualquer outro - pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência da regra imunizante agora em estudo. É fácil percebermos que esta alínea “b” visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças (Sacha Calmon Navarro Coelho). Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto.<sup>85</sup>

A previsão legal contida no artigo 150, IV, letra b da Constituição, abrange apenas a espécie de tributo chamado imposto, dessa maneira, não alcança as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou para-fiscais e aos empréstimos compulsórios. Esse também é defendido por Sabbag ao citar Ichihara, quando afirma:

Não é demasiado lembrar que a imunidade para os templos de qualquer culto trata da desoneração de impostos, que possam recair sobre a propriedade daqueles bens imóveis. Nessa medida, não estão exonerados os demais tributos, diversos dos impostos, que terão a normal incidência, pois,

<sup>85</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2001. P. 618

“uma vez que o texto constitucional fala em ‘impostos’, relaciona-se ao fato de tal imunidade (...) não se aplicar ‘às taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios”.<sup>86</sup>

Cabe destacar aqui, novamente, que o tributo chamado imposto são aqueles inerentes da obrigação que tem por fato gerador independente da atividade estatal, relacionado à vida do contribuinte, sua capacidade, atividade e patrimônio. E de acordo com o Código Tributário Nacional em seu art. 16 tem-se que: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.<sup>87</sup>

Endossando esse entendimento, Sabbag cita um exemplo de uma emenda, colhida do RE n. 129.930/SPM, do relator Ministro Carlos Velloso, com julgamento em 07-05-1991, de ação ajuizada pela Igreja Primitiva de Jesus do Brasil contra o Sindicato dos Hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratório de Pesquisas e Análises Clínicas, Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo, na qual pedia-se o afastamento da incidência de contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional.

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE CF, 1967, ART.21, § 2º, I, ART.19, III, “B”, CF, ART.149, ART.150, VI, “B”.I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2º, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 129.930/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 07-05-1991).<sup>88</sup>

Diante do explanado, percebe-se que a imunidade faz referência à finalidade da entidade e ao cumprimento dos benefícios propostos à coletividade; e limita-se ao tributo chamado imposto.

<sup>86</sup>SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2012, p. 324.

<sup>87</sup>BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 16.

<sup>88</sup>SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2012, p. 324-325.

## 5.5 O artigo 5º da Constituição e a Importância da Imunidade

Ao se promulgar a Constituição Federal de 1988, apesar de se pertencer a um Estado laico, os legisladores demonstraram fé e também alguns valores espirituais. Por esse motivo procuraram protegê-los e preservá-los. Essa afirmação pode ser facilmente comprovada através do preâmbulo da Constituição, quando se invoca a proteção de Deus em sua promulgação:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.<sup>89</sup>

Os legisladores além de destacarem os fundamentos e objetivos da democracia se preocuparam em proteger a liberdade de pensamento, e conseqüentemente, a de crença e religião, pois isso estabeleceram no art. 5º, inciso VI, a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, e asseguraram o livre exercício dos cultos religiosos.

Art. 5º [...]

[...]

IV - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantia, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.<sup>90</sup>

No entanto, mesmo com toda essa demonstração de fé, a Constituição determina que o Estado permaneça neutro no que diz respeito à religião, conforme estabelece o art. 19, inciso I, da Carta Magna:

<sup>89</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>90</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

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

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

<sup>91</sup>

Essa neutralidade é percebida através da definição de imunidade tributária, no art. 150, VI, “b”, a Constituição fala de “templos de qualquer culto”.

Carrazza afirma que “esta imunidade [...] representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, VI, VII e VIII, CF34”.<sup>92</sup> Pensamento, este, também defendido por Alexandrino e Paulo que afirmam:

O fundamento da imunidade ora em estudo é a liberdade religiosa. Como o Estado brasileiro é laico (não tem religião oficial), toda e qualquer religião é abrangida pela imunidade, basta que seja uma religião. Alguns autores defendem que devem ser excluídas do conceito de religião somente eventuais seitas (ilegais) em que haja violação dos direitos humanos, a exemplo de práticas de sacrifícios em seitas do culto ao demônio.<sup>93</sup>

A liberdade religiosa é defendida e regulamentada, já que “o Estado Brasileiro tem obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas de seus habitantes, sejam quais forem, devendo manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País”.<sup>94</sup>

Esta também é a teoria defendida por Sabbag:

A pluralidade de religiões corrobora o Estado de Direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como um dos pilares do liberalismo. A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir. Nesse contexto, exsurge a norma imunitória, constante do art. 150, VI, b, da CF, cujo teor prevê a exoneração de impostos sobre templos de qualquer culto. A imunidade, portanto, prevê a intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos e impostos, independentemente da extensão da

<sup>91</sup>BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

<sup>92</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2010, p. 782.

<sup>93</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 2009, p. 77.

<sup>94</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2010, p.785

igreja ou do seu número de adeptos. Não perca de vista que, para os templos, identicamente, a imunidade é extensível apenas aos impostos, não incluindo outros tributos (ver STF, RE 129.930). Estes devem incidir sem óbices.<sup>95</sup>

Para tanto, o caminho que se encontrou no intuito de promover a proteção dessa liberdade, foi estabelecendo o instituto da imunidade, vedando a cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto, sem se atentar para um seguimento religioso específico. Desse modo o legislador fica incapacitado de submeter tais entidades à tributação.

---

<sup>95</sup>SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**.2009b, p. 51.

## 6 CONCLUSÃO

Em todo o estudo foi possível perceber a importância do direito tributário para o Estado, assim como, para as entidades que se beneficiam com a proteção garantida por ele, como é caso das imunidades, que não se restringem à matéria do direito tributário, antes alcança as esferas do Direito Constitucional, ao garantir preservado o direito à liberdade das crenças.

A história dos tributos acompanha a história do homem vivendo em sociedade, mas em alguns momentos, ele se destinou somente para o deleite de poucos, normalmente a classe mais alta. Inicialmente não havia o Estado como hoje, todas as arrecadações tributárias tinham como finalidade exclusiva financiar as guerras.

A partir de 1988, através da promulgação da Constituição, o sistema tributário foi marcado por uma grande reestruturação e no texto constitucional estabeleceu-se como estruturas basilares os princípios gerais da tributação, assim como as limitações ao poder de tributar e a distribuição das competências tributárias. Surge aí o alicerce do Sistema Tributário Nacional.

No que diz respeito à competência tributária, esta se trata de habilitação que determinado ente possui para legislar sobre específica matéria. A mesma é dividida, mesmo sem consenso entre a doutrina, em privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

A imunidade surge como uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou seja, a pessoa ou bem descrito na Constituição Federal não podem sofrer tributação. Sabe-se da importância do Tributo para o Estado, uma vez que os recursos arrecadados através desses compõem grande parte das receitas que mantêm a máquina estatal em funcionamento, por esse motivo análise detalhada acerca do cumprimento das funções essenciais das instituições beneficiadas pela imunidade deve ser feita, no intuito de evitar a ocorrência de benefícios particulares em detrimento do interesse público, causando um desequilíbrio econômico-financeiro.

A imunidade foi introduzida no direito brasileiro em 1946 e garante aos templos de qualquer culto a proteção contra a tributação, conforme prevê a Carta Magna. No entanto, a imunidade tributária está diretamente ligada à função e interesse social da entidade. E para entender a imunidade concedida aos templos de

qualquer culto, necessário se faz uma interpretação dos termos: templo, culto e religião.

A expressão templo corresponde ao edifício onde ocorrem as práticas religiosas, porém não somente os locais dos cultos, incluem-se também, seus anexos físicos, os objetos de culto, as doações dos fiéis e o próprio ato religioso praticado. E segundo o tributarista Sabbag o culto é “a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe a valores consonantes com o arcabouço valorativo que estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”.

A proteção concedida aos templos é muito mais do que o não pagamento de tributos aos entes federativos, é uma garantia ao exercício da liberdade religiosa, que é constitucional assegurado, preservando o direito do cidadão de expressar a sua fé, protegendo os direitos fundamentais, como a dignidade humana.

Foi visto, também, neste trabalho que o instituto da imunidade não se confunde com a isenção e não incidência. A imunidade, devidamente prevista em lei, limita o ente federativo de tributar sobre determinada pessoa e/ou bem; a isenção é prevista em lei, onde ocorre a dispensa do pagamento do tributo, mesmo com a ocorrência do fato gerador; e, por fim, a não incidência que pode ser expressa (legalmente qualificada) ou tácita (pura e simples), mas ocorre quando não há regulamentação legal.

A previsão contida no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição, alcança somente os impostos, mesmo que ainda não haja consenso na doutrina. Desta forma, o ente federativo não poderá cobrar taxas e contribuições do templo de qualquer culto.

## REFERÊNCIA

ADAMS, Charles. **For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization.** 2ª ed. Lanham, New York; Toronto, Plymouth: Madison, 1999.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário.** 8ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil.** Porto alegre: Globo, 1969.

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

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro.** 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio: Forense, 1974.

BALEEIRO, Aliomar, **Limitações constitucionais a poder de tributar.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

\_\_\_\_\_. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL,** Brasília, DF, Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 600 questões.** 7ª ed. atual. até a Emenda Constitucional n. 31/00. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 600 questões.** 7ª ed. atual. até a Emenda Constitucional n. 31/00. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios Constitucionais tributários e competência tributária,** São Paulo, Revista dos Tribunais, 1986.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.



CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo - Saraiva - 1985.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da lei tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n. 42, de 19-12-2003**- 16ª ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio: Forense, 1990.

COELHO, Werner Nabiça. **A Imunidade Tributária dos Templos – Breves Considerações**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, RT v. 48, jan. 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias. Dialética** – São Paulo: 2011.

**CULTO**. Disponível em: <<http://www.lexico.pt/>> Acesso em Mai. 2015

DICIONÁRIO AURÉLIO. **Residual**. Disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com/Residuo.html>. Acesso em Mai. 2015.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2010.

FERREIRA Filho, Antônio. **Direito aplicado às igrejas**. 2ª ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2005.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. Vol. 04. São Paulo: Saraiva, 1992.

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

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7ª ed., São Paulo: Atlas. 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito financeiro e tributário** – 12 ed. – São Paulo, Saraiva, 2011.

MACHADO, Fábio Luis Decousseau. **Monografia apresentada em 2003**, na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, objetivada à obtenção do grau de bacharel em Direito.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

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

MARTINS, Coordenador IVES GRANDA DA SILVA. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 (Pesquisas Tributárias. Nova série; n.4).

MARTON, Ronaldo. **Templos religiosos: a imunidade do art. 150, VI, b da Constituição Federal e o disposto pela mesma Constituição no art. 195, § 7º**. Disponível em <[http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004\\_6997.pdf](http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004_6997.pdf) > Acesso em Mai. 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8ª ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MICHAELIS. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: USP, 1995.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães Cristiano Carvalho. **Imunidade tributaria**. São Paulo: MP editora, 2005.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sistema Tributário Nacional**. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)>. Acesso em fev. 2015.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SABBAG, Moraes, E. **Elementos do Direito Tributário**. 9ª. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 2009.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009b.

SABBAG, Eduardo. **Manual Tributário**. - 4 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. **Competência tributária**. São Paulo, jun. 1996, v. 728.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SILVA, Edgard Neves da. **Imunidade e isenção**. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em jun. de 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**, 12 ed, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.