

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS
MISSÕES - CAMPUS ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO**

MICHEL BERGAMASCHI BOCCA

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO**

ERECHIM, RS

2016

MICHEL BERGAMASCHI BOCCA

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Direito, Departamento de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Campus de Erechim, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Esp. Evandro Luiz Dezordi

ERECHIM, RS

2016

RESUMO

Esta monografia procura introduzir e debater o instituto da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto no Brasil, bem como sua evolução histórica desde os primórdios da Constituição. A imunidade que será discutida, do culto, é uma garantia fundamental que a Constituição assegura em todo o território nacional e está prevista no art.150, VI, b, da Constituição Federal de 1988. Devido a redação dada pela Carta Magna, surgiram duas correntes doutrinárias: uma restritiva e outra mais extensiva quanto à da norma em comento abrangência. Predomina no país a corrente mais extensiva, tanto na doutrina como na jurisprudência, entendendo que a imunidade alcança o culto em si, e não se restringe ao edifício. Inclui, além disto, as atividades, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais do culto.

Palavras-chave: Constituição Federal. Imunidade. Templo. Culto. Finalidades.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL	8
2.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1824	8
2.2 A CONSTITUIÇÃO DE 1891	8
2.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1934	10
2.4 A CONSTITUIÇÃO DE 1937	11
2.5 A CONSTITUIÇÃO DE 1946	12
2.6 A CONSTITUIÇÃO DE 1967	14
2.7 EMENDA CONSTITUCIONAL N. 01 À CONSTITUIÇÃO DE 1967	16
3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	18
3.1 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	18
3.2 IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA	19
3.3 IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS PREVISTAS NO ART. 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	21
3.3.1 Imunidade Recíproca	21
3.3.2 Imunidades Não Autoaplicáveis	22
3.3.2.1 Partidos Políticos.....	23
3.3.2.2 Das Entidades Sindicais.....	24
3.3.2.3 Imunidades das Instituições de Educação	25
3.3.3 Livros, Jornais, Periódicos.....	26
3.3.4 Imunidade Musical	27
4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	29
4.1 IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, “B” DA CF	29

4.2 CONCEITOS DE TEMPLOS	30
4.3 AMPLITUDE DA IMUNIDADE	34
4.4 A IMUNIDADE RELACIONADA ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS.....	38
4.5 IMUNIDADE DOS TEMPLOS E OS TRIBUTOS INDIRETOS	40
4.6 IMUNIDADE DOS TEMPLOS E AS LOJAS MAÇONICAS	42
5 CONCLUSÃO	48
BIBLIOGRAFIA	50

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar o exato alcance e a efetividade das imunidades constitucionais dos templos de qualquer culto. Objetiva, principalmente, ampliar o conhecimento sobre as imunidades constitucionais, dando atenção especial para as imunidades religiosas.

Para poder estudar o assunto principal deste trabalho, é necessário compreender sua origem histórica, que teve início, mesmo que de forma precária, na Constituição de 1824. Na referida constituição, Pontes de Miranda, sobre as vedações quanto à tributação, faz um comentário sucinto, dizendo que a constituição é “omissa”. Naturalmente, com o passar dos anos e com o advento de novas Constituições, o assunto ganhou maior atenção, culminando na Constituição de 1988, que traz um amplo rol de imunidades, bem como especifica quais os requisitos para gozar de tal benesse.

Após analisar a evolução histórica das imunidades tributárias no Brasil, abordamos as imunidades constitucionais em si. Inicialmente é feito um estudo sobre as imunidades, conceituando, definindo-as e diferenciando a imunidade da isenção e da não incidência.

Compreendendo o conceito de imunidades, analisaremos, individualmente, quais são as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988. O referido artigo traz um rol de imunidades, quais sejam: as imunidades recíprocas, as imunidades não auto-aplicáveis, que são aquelas que beneficiam os partidos políticos, as entidades sindicais e as instituições de educação, as imunidades de livros, jornais, periódicos, que visam fomentar o consumo e a produção de livros, e por fim, por ser a mais recente, a imunidade dada aos fonogramas e videogramas produzidos no Brasil.

No terceiro e último capítulo, adentramos no assunto principal do trabalho, que é a imunidade dos templos de qualquer culto. Primeiro conceituamos a referida imunidade, também chamada de “imunidades religiosas”. Depois, estudamos o que causa a maior divergência, tanto doutrinária como jurisprudencial, que é o alcance de tal benesse, sendo que existem duas correntes majoritárias, quais sejam a corrente “restritiva” e a corrente “extensiva”, prevalecendo, atualmente, a última.

Demonstrada os aspectos principais de cada corrente, passamos por outro assunto de suma importância, que é a amplitude das imunidades constitucionais, debatendo se esta deve se restringir aos impostos ou alcança outros gravames tributários, trazendo para esclarecer o assunto um julgado do Supremo Tribunal Federal que pacifica a matéria.

Por fim, mas não menos importante, são feitas breves considerações sobre outros aspectos controversos desta imunidade, que é a imunidade de lojas maçônicas e as imunidades recíprocas, trazendo julgados para elucidar e tentar pacificar a matéria.

2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

2.1 A CONSTITUIÇÃO DE 1824

Outorgada em 1824, a Constituição Política do Império do Brasil não faz nenhuma previsão expressa sobre imunidade tributária (ICHIHARA, 2000).

Kyioshi Ichihara (2000) comenta que Pontes de Miranda, sobre a Constituição de 1824, utilizando as expressões vedações quanto à tributação, faz um comentário sucinto: “omissa”.

A Carta Magna do Império delegava ao Legislativo o poder de aprovar e impor tributos, quando no art. 36, I, estabelece: “É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: I – sobre impostos”.

Com efeito, a Constituição Política do Império de 1824, sem atribuição exaustiva das competências, confere uma liberdade muito maior ao legislado, dizendo, em termos práticos, que: os impostos serão instituídos por lei (ICHIHARA, 2000).

2.2 A CONSTITUIÇÃO DE 1891

O artigo 10 da Constituição de 1891, o qual foi promulgada, prevê o que talvez seja o embrião da imunidade recíproca quando diz que “é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

Evidentemente que a imunidade recíproca citada não possuía o contorno e a abrangência atuais, mas claramente proibia os Estados e a União de se tributarem reciprocamente, inclusive no que respeitava aos seus bens, rendas e serviços (ICHIHARA, 2000).

O artigo 11 da Constituição de 1891 dispõe que:

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. (BRASIL, 1891)

No §1º há uma imunidade dos impostos de trânsito ou de passagem de um território de um Estado para outro, incidentes sobre produtos produzidos em outros Estados ou estrangeiros, bem assim sobre veículos, de terra ou de água, que transportarem (ICHIHARA).

No §2º prevê-se a vedação quando embaraçar o exercício de cultos religiosos, o que também se caracteriza como uma autêntica imunidade. Para Ichihara (2000), este é o marco inicial para a imunidade dos templos de qualquer culto, previstos na atual Constituição.

Yoshiaki Ichihara (2000) prevê, ainda, outras duas hipóteses de imunidades no texto constitucional, mais especificamente em seu artigo 9º. A primeira, prevista em seu parágrafo segundo, que “isentava”, quando na verdade imunizava da incidência de impostos estaduais, a produção de determinado Estado, a ser exportada através de outro Estado; a segunda se encontra no parágrafo terceiro, dar-se-ia por exclusão, porquanto poderiam ser tributadas as mercadorias importadas para consumo no território do ente tributante; nos demais casos haveria imunidade.

2.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1934

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil foi promulgada em 16 de julho de 1934 e, se não foi o texto que sistematizou o sistema tributário, firmou princípios antes ausentes nos textos anteriores, ou presentes ainda de forma implícita ou limitada (BALTHAZAR, 2005).

Sobre a Constituição de 1934, assim ensina Costa (2015):

A Constituição de 1934, por sua vez, reitera a vedação ao embarço aos cultos (art. 17, II), outorgando a exoneração tributária aos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão” (art. 17, VIII). Abriga, outrossim, a proibição de cobrança, sob qualquer denominação, de tributos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem (art. 17, IX). (COSTA, 2015, p. 35)

Além de definir a competência privativa da União em seu artigo 6º, dos Estados em seu artigo 8º e dos Municípios em seu artigo 13, o texto constitucional estabelecia algumas hipóteses de imunidade tributária, que se repetem nas redações constitucionais seguintes (GUIMARÃES, 2006).

Segundo Guimarães (2006), a Constituição de 1934 previa as seguintes imunidades constitucionais: a) Em relação ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre renda cedular de imóveis (art. 6º, I, alínea “c”); b) Das taxas de entrada e saída e à estadia de navios e aeronaves de mercadorias nacionais e estrangeiras que já tivessem pago o imposto de importação (artigo 6º, II); c) Do imposto de vendas e consignações na primeira operação efetuada pelo pequeno produtor (art. 8º, I, alínea “e”); d) Dos impostos de exportação de mercadorias de sua produção ao exterior, até o máximo de dez por cento “ad valorem”, vedados quaisquer adicionais

(art. 8º, I, alínea “f”); e) Dos combustíveis produzidos no país para motores a explosão (art. 17, VIII); f) Em relação aos impostos interestaduais que gravem ou perturbem a livre circulação de pessoas e bens, assim como de veículos que os transportarem (art. 17, IX); g) A imunidade recíproca (art. 17, X); h) Dos emolumentos, custas, taxas e selos aos necessitados assistidos por assistência judiciária (art. 113, item 32); i) Dos impostos diretos à profissão de escritor, jornalista e professor (art. 113, item 36); j) Das taxas à realização do casamento civil (art. 146); k) Dos selos ou emolumentos ao reconhecimento de filhos naturais (art. 147); l) Dos estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, ao pagamento de qualquer tributo (art. 154).

Cabe ressaltar que, no tocante às imunidades recíprocas, este é o primeiro registro na história constitucional brasileira de menção aos municípios como participantes do rol das pessoas políticas da federação (Art. 17, X e parágrafo único da CF/1934).

Portanto, constata-se que a Carta Magna de 1934 conferiu substancial importância aos Municípios e às imunidades tributárias, considerando que houve uma ampliação nas hipóteses previstas, sendo que muitas delas ainda persistem no texto atual.

2.4 A CONSTITUIÇÃO DE 1937

Getúlio Vargas, que foi eleito pela Assembleia Constituinte, para quadriênio constitucional, influenciado pelas ideologias políticas surgidas após a primeira guerra mundial (1914-1918), e no embate político travado no âmbito nacional entre a Ação Integralista Nacional e o Partido Comunista, dissolveu o Congresso Nacional, revogou a Constituição de 1934 e outorgou a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em 10 de novembro de 1937 (SILVA, 2005).

Essa Constituição, não obstante tenha legitimado o Presidente da República a governar por decretos-leis nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, vedou a instituição de impostos de forma unilateral, apesar de o seu artigo 180, inserido no âmbito das disposições constitucionais transitórias, conferir competência plena ao Presidente da República para editar decreto-lei sobre qualquer matéria de competência da União, até que se reunisse o Parlamento.

Para Ichihara (2000), no que se refere às imunidades tributárias, a Constituição de 1937 não alterou substancialmente a Constituição de 1934, repetindo as imunidades da Constituição anterior, alterando apenas a redação e a numeração de alguns artigos e incisos.

Exceção, segundo Yoshiaki Ichihara (2000), deu-se em razão do disposto em seu art. 20, II, que criou a imunidade para o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras, que já tenham pago imposto de importação (art. 20, II).

2.5 A CONSTITUIÇÃO DE 1946

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil foi promulgada em 18 de setembro de 1946, resultado de um processo de redemocratização do País após o período ditatorial do Estado Novo.

Sobre as imunidades presentes na constituição de 1946, assim diz Costa (2015):

A Democrática Constituição de 1946, em sua redação original, previa a “isenção” do imposto de consumo em relação aos artigos que a lei classificasse como o “mínimo indispensável” a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (art. 15, §1o), a imunidade recíproca (art. 31, V, “a”), a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e de

assistência social (art. 31, V, “b”) e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, “c”). (COSTA, 2015, p. 35)

Cabe ressaltar a imunidade prevista no art. 203 da Carta de 1946, que protegeu da incidência dos tributos diretos os direitos do autor e a remuneração de professores e jornalistas. Com a Emenda Constitucional n. 9 de 1964, todavia, esta imunidade viu seu alcance limitado para excluir os impostos gerais de sua esfera de exoneração (COSTA, 2015).

Segundo estudo feito por Guimarães (2006), o referido texto constitucional elencava as seguintes hipóteses de imunidade tributária: a) dos impostos de consumo que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas com menor capacidade econômica (art. 15, § 1º); b) do imposto de vendas e consignações na primeira operação efetuada pelo pequeno produtor (art. 19, IV); c) dos impostos de exportação de mercadorias de sua produção ao exterior, até o máximo de cinco por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais (art. 19, V); d) do sítio com até vinte hectares que o cultivem o produtor ou sua família, desde que esse seja seu único imóvel (art. 19, § 1º); e) ao tráfego de pessoas ou mercadorias em relação a tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas a cobrança de taxas, inclusive pedágio (art. 27); f) a recíproca, excetuados os serviços públicos concedidos (art. 31, V, a); g) aos templos de qualquer culto (art. 31, V, b); h) das instituições de educação e de assistência social, desde que suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins (art. 31, V, b); i) dos bens e serviços dos partidos políticos (art. 31, V, b); j) do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, c); k) dos direitos do autor, da remuneração dos professores e jornalistas (art. 203).

Apesar da exoneração tributária prevista no artigo 15, §1º, referir-se à isenção, tem-se como verdadeira imunidade, que protege de forma negativa o mínimo existencial (TORRES, 1999), muito embora Aliomar Baleeiro (2015, p. 585) a considerasse

“apenas princípio programático, que, por não ser auto-executável, dependeria sempre de lei do Estado”.

Guimarães (2006) diz que:

A Carta de 1946 ampliou o rol das imunidades tributárias, ao estabelecer a imunidade dos templos de qualquer culto, dos bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, desde que aplicassem integralmente sua renda em território nacional, do mínimo existencial, da pequena gleba rural, dos direitos do autor, que veio a ser acrescido com a imunidade dos proprietários, no caso de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação aos impostos federais, estaduais e municipais (art. 147, § 6º), através de EC nº 10/64, e da extensão da imunidade recíproca às autarquias no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou dele decorrentes pela EC 18/65, que por sua vez aboliu as imunidades em benefício de autores, professores e jornalistas, assim como do mínimo vital, previstas, respectivamente, nos artigos 203 e 15, § 1º do texto constitucional. (GUIMARÃES, 2006)

Portanto, resultante de um processo de redemocratização do País, a Constituição de 1946 ampliou o rol das imunidades tributárias, ao estabelecer a imunidade dos templos de qualquer culto, dos bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, entre outras imunidades tributárias.

2.6 A CONSTITUIÇÃO DE 1967

A Constituição do Brasil foi promulgada em 24 de janeiro de 1967. José Afonso da Silva (2005) diz que a Constituição de 1967:

Reformulou, em termos mais nítidos e rigorosos, o sistema tributário nacional e a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, consistente na participação de uma entidade na receita de outra, com acentuada centralização. Atualizou o sistema orçamentário, propiciando a técnica do orçamento-programa e os programas plurianuais de investimentos. (SILVA, 2005, p. 87)

Ainda, José Afonso da Silva (2005) leciona o seguinte sobre a Constituição de 1967:

Sofreu forte influência da Carta Política de 1937, cujas características básicas assimilou. Preocupou-se fundamentalmente com a segurança nacional. Deu mais poderes à União e ao Presidente da República. Reformulou, em termos mais nítidos e rigorosos, o sistema tributário nacional e a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, consistente na participação de uma entidade na receita de outra, com acentuada centralização. Atualizou o sistema orçamentário, propiciando a técnica do orçamento-programa e os programas plurianuais de investimento. Instituiu normas de política fiscal, tendo em vista o desenvolvimento e o combate à inflação. Reduziu a autonomia individual, permitindo suspensão de direitos e de garantias constitucionais, no que se revela mais autoritária do que as anteriores, salvo a de 1937. (SILVA, 2005, p. 87)

É a primeira Constituição brasileira que dedicou Capítulo específico ao Sistema Tributário.

Guimarães (2006) destacou as seguintes hipóteses de imunidade constitucional: i. ao tráfego de pessoas ou mercadorias em relação a tributos interestaduais ou intermunicipais, excetuado o pedágio (art. 20, II); ii. a recíproca, inclusive às autarquias nos moldes da Constituição Federal de 46, excetuando-se os serviços públicos concedidos (art. 20, III, “a”, § 1º); iii. dos templos de qualquer culto (art. 20, III, “b”); iv. do patrimônio, renda, bens e serviços dos partidos políticos (art. 20, III, “c”); v. das instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos previstos em lei (art. 20, III, “c”); vi. do livro, dos jornais e dos periódicos,

assim como do papel destinado à sua impressão (art. 20, III, “c”); vii. do imposto de renda e proventos de qualquer natureza a incidir sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos (art. 22, IV); viii. da pequena gleba rural, não superior a vinte hectares, que a cultive o produtor ou sua família, que não possua outro imóvel (art. 22, § 1º); ix. do imposto de transmissão de bens imóveis sobre direitos reais de garantia (art. 24, I); x. do imposto de transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, inclusive sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do seu capital, a não ser que tenha, por atividade preponderante, o comércio desses bens ou a locação de imóveis (art. 24, § 3º); do ICM sobre produtos industrializados, destinados à exportação (art. 24, § 5º); dos impostos municipais, estaduais e federais incidentes sobre a transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária (art. 157, § 6º); das taxas à realização do casamento civil (art. 167, § 2º).

Observa-se que a Constituição de 1967 ampliou as hipóteses de imunidades tributárias, sendo relevante que a imunidade até então prevista exclusivamente ao papel destinado à impressão de jornais, livros e periódicos estendeu-se a estes bens, bem como estendeu a imunidade dos partidos políticos que, além dos bens e serviços, passou a englobar também a renda e o seu patrimônio.

2.7 EMENDA CONSTITUCIONAL N. 01 À CONSTITUIÇÃO DE 1967

Promulgada em 17 de outubro de 1969, para entrar em vigor em 30 de outubro, como Emenda Constitucional nº 01 à Constituição do Brasil, teórica e tecnicamente não se tratou de emenda, mas sim de um novo texto constitucional. A emenda apenas serviu como mecanismo de outorga, pois, na verdade, promulgou-se texto integralmente reformulado, inclusive, conferindo-lhe nova denominação (SILVA, 2005).

A Emenda que aludiu, pela primeira vez, à Constituição da República Federativa do Brasil, apesar de manter quase que integralmente as disposições de sua

predecessora, trouxe a relevante alteração no que se refere ao fim do princípio da anualidade tributária, que obrigava a conter em lei orçamentária a previsão da cobrança do tributo, para fins de fixação do princípio da anterioridade (GUIMARÃES, 2006).

Do texto constitucional depreendiam-se as seguintes hipóteses de imunidade: i. ao tráfego de pessoas ou mercadorias em relação a tributos interestaduais ou intermunicipais, não excetuando o pedágio (art. 19, II); ii. a recíproca, inclusive às autarquias nos moldes da CF/46, com a ressalva de que não exonera o compromitente comprador, da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda. Excetua-se os serviços públicos concedidos (art. 19, III, “a”, § 1º); iii. dos templos de qualquer culto (art. 19, III, “b”); iv. do patrimônio, renda, bens e serviços dos partidos políticos (art. 19, III, “c”), v. das instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos previstos em lei (art. 19, III, “c”); vi. do livro, do jornal e dos periódicos, assim como do papel destinado à sua impressão (art. 19, III, “d”); vii. do imposto de renda e proventos de qualquer natureza a incidir sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, na forma da lei (art. 21, IV); viii. da pequena gleba rural, até vinte hectares, que a cultive o produtor ou sua família, desde que seja o seu único imóvel (art. 21, § 6º); ix. do imposto de transmissão de bens imóveis sobre direitos reais de garantia (art. 23, I); x. do imposto de transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, inclusive sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do seu capital, a não ser que tenham por atividade preponderante, o comércio desses bens ou a locação de imóveis (art. 23, § 3º); do ICM sobre produtos industrializados, destinados à exportação (art. 23, § 7º); xi. dos impostos municipais, estaduais e federais incidentes sobre a transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária (art. 161, § 5º); das taxas à realização do casamento civil (art. 175, § 2º).

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Antes de abordar o tema principal deste trabalho, se faz necessário determinar o conceito de imunidade e isenção no Direito Tributário.

3.1 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Para Alexandre Macedo Tavares (2009), a imunidade:

É a hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, isto é, representa uma barreira posta pelo legislado constituinte, excludente da Competência Tributária originalmente outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. Enfim, a não-incidência tributária por imunidade é fruto da limitação, derivada da soberana vontade da Assembleia Constituinte, da competência impositiva atribuída as Pessoas Políticas. (TAVARES, 2009, p. 34)

Já Misabel Derzi (1988, p. 206) preconiza que “a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição”.

Ainda, Hugo de Brito Machado (2008, p. 230) define imunidade como “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”.

Na visão de Baleeiro (2015), imunidade é como uma exclusão da competência de tributar proveniente da Constituição.

Para Eduardo Sabbag (2005, p. 46), “imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de Tributos sobre determinados fatos ou situações”.

Por fim, preconiza Carrazza (2002):

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações certas pessoas, sejam em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. (CARRAZZA, 2002, p. 612)

Conclui-se, portanto, que imunidade constitucional é a impossibilidade dos entes federativos de instituírem impostos sobre as coisas e pessoas previstas na Constituição Federal.

3.2 IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA

Conforme visto anteriormente, a imunidade é uma proibição, prevista na Constituição, de tributar.

Segundo Rubens Gomes De Sousa (1975):

Incidência é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador; Não-incidência é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador;

Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; e quanto as imunidades, afirma que são limitações da competência, proibições constitucionais e, também, isenções outorgadas diretamente da Constituição. (SOUSA, 1975)

Denari (2008) diz que a não incidência é uma ausência de fato imponible descritos nas hipóteses de incidência; não há tipificação para tributar o ato. Entende-se, então, como uma inexigibilidade do Tributo pela ocorrência de fato sem aptidão para gerar obrigação tributária.

A isenção tributária sempre decorre de Lei que especifique as condições e os requisitos para sua concessão, conforme dispõe o artigo 176 do CTN: “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” (BRASIL, 1966).

Ensina Tenório e Maia (2004):

Isenção é uma forma de não-incidência do Tributo, por força de regra jurídica excepcional. Na isenção, em consequência desse princípio, o Tributo é devido com base em obrigação, mas lei especial ou de exceção exonera o sujeito tributário passivo de pagamento. (TENORIO e MAIA, 2004, p. 123)

Ainda, Carrazza dispõe (2009):

Como vemos, a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sejam alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuinte que reúne todas as condições para suportar a tributação. (CARRAZZA, 2009, p. 334)

Mostra-se necessário entender bem as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência. Portanto, em apertada síntese, conclui-se que a imunidade se dá por meio da Constituição Federal; a isenção por meio de lei especificando suas condições; e a não incidência é quando o tributo não é devido porque não chega a existir a própria obrigação tributária.

3.3 IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS PREVISTAS NO ART. 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

3.3.1 Imunidade Recíproca

O art. 150, VI, alínea “a” da Constituição Federal, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem, criem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros.

Nomeada por Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 259) como “imunidade intergovernamental recíproca”, é a mais antiga exoneração tributária, surgindo com a 1ª Constituição Republicana de 1891, em seu artigo 10, §1, influenciada pelo Constitucionalismo norte-americano (Sabbag, 2014).

Segundo Sabbag (2014):

O elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se ao princípio federativo (art. 60, § 4o, I, CF), como cláusula pétrea, à luz do postulado da indissolubilidade do pacto federativo, que prevê uma “convivência harmônica” das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro. (SABBAG, 2014, p. 298)

Para Torres (2009), esta imunidade procura assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos. Eduardo Sabbag (2014) preconiza que:

Os entes políticos apresentam-se, reflexamente, parificados, e não hierarquizados. Essa forma de organização das entidades, uma perante outra, tende a rechaçar a cobrança mútua do imposto, porquanto este gravame, como exação unilateral, presume um poder de sujeição que une aquele que o exige àquele de quem se cobra, refletindo uma postura genuflexa inconciliável com a estrutura de parificação imposta pelo pacto federativo. (SABAAG, 2014, p. 297)

Porém, Sabbag ainda destaca que “afastada estará a mútua cobrança de impostos, exclusivamente, permanecendo, pelo menos, em tese, a cobrança recíproca dos demais tributos, como por exemplo, as taxas e as contribuições de melhoria”. Neste mesmo sentido é o entendimento de Regina Helena Costa (2015) que diz que “não há, à evidência, impedimento à exigência de taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais”.

3.3.2 Imunidades Não Autoaplicáveis

O artigo 150 da Constituição Federal dispõe 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: [...] 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; (BRASIL, 1988)

O artigo transcrito apresenta quatro sujeitos que gozam da imunidade tributária, se preenchidos os requisitos estabelecidos em lei, que são a) os partidos políticos, b) as entidades sindicais dos trabalhadores, c) as instituições de educação e, por fim, d) as instituições de assistência social.

Esta imunidade é chamada de “não autoaplicável” porque os sujeitos que podem gozar desta benesse precisam preencher requisitos estabelecidos em Lei para poderem ficar imunes a tributação.

Passa-se, então, a realizar uma análise de cada um dos sujeitos elencados na Constituição Federal.

3.3.2.1 Partidos Políticos

Segundo Sabbag (2015), o elemento teleológico que sustenta tal imunidade é a liberdade política (art. 1º, V, CF). Nesse contexto, o dispositivo constitucional mencionado sinaliza, como um dos fundamentos de nossa República, o pluralismo político, ratificando a desoneração, quanto aos impostos, de tais entidades.

Destaca-se que, segundo Costa (2015), para os partidos políticos gozarem da imunidade constitucional, é necessário que preencham os requisitos previstos no artigo 17 da própria Constituição Federal, que possui a seguinte redação:

Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

I - caráter nacional;

II - proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes;

III - prestação de contas à Justiça Eleitoral;

IV - funcionamento parlamentar de acordo com a lei. (BRASIL, 1988)

Segundo Regina Helena Costa (2015), a própria constituição já estabelece dois pressupostos a serem atendidos, quais sejam: a ausência de finalidade lucrativa e a adstrição da exoneração tributária ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

Também, os partidos políticos devem cumprir os requisitos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Portanto, se os partidos políticos deixarem de preencher os requisitos estabelecidos em Lei, conseqüentemente deixarão de possuir a imunidade tributária concedida pela Constituição Federal.

Por sua vez, Yoshiaki Ichihara (2000) diz que a imunidade é extensiva as fundações dos partidos, isto é, fundações criadas que buscam as mesmas finalidades e objetivos dos partidos políticos, mas não exercem as mesmas atividades, já que algumas são privativas dos partidos.

Porém, a imunidade em comento somente alcança as fundações atreladas aos partidos políticos (SABBAG, 2014).

Ademais, ressalta-se que o § 2º do artigo 17 da CF determina que o partido político obtenha registro no Tribunal Superior Eleitoral, sendo esta uma condição para a fruição da imunidade (SABBAG, 2014).

Assim, mostra-se fundamental para a sociedade a concessão desta imunidade tributária aos partidos políticos, para assim garantir o pluralismo partidário e a livre democracia.

3.3.2.2 Das Entidades Sindicais

Regina Helena Costa (2015) entende que a imunidade das entidades sindicais “prestigia a liberdade de associação sindical e reflete a relevância das entidades

sindicais diante da vigente ordem jurídica”. Esta imunidade atinge apenas as entidades sindicais dos trabalhadores, não abrangendo os sindicatos patronais, em razão da hipossuficiência dos empregados, que possuem menos recursos financeiros que os empregadores.

Portanto, estas entidades estão imunes à incidência de impostos sobre patrimônio, renda e serviços, a serem exigidos por quaisquer entidades tributantes – União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios. Os demais entes – sindicatos patronais ou dos empregadores – serão alvo de normal tributação (SABBAG, 2014).

Esta proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8º, CF) (SABBAG, 2014).

Assim, mostra-se fundamental a concessão desta imunidade as entidades sindicais, pois visam proteger os direitos fundamentais dos trabalhadores, que são hipossuficientes em relação aos empregadores, evitando abusos nas relações trabalhistas.

3.3.2.3 Imunidades das Instituições de Educação

Segundo Sabbag (2015), o elemento teleológico que justifica este comando imunizador exsurge da proteção à educação e ao ensino (arts. 205, 208 e 214, CF).

Para Regina Helena Costa (2015):

A razão da outorga dessa imunidade é a realização, pelas instituições por ela beneficiadas, de atividades próprias do Estado, de relevante interesse público: a educação, o acesso à cultura, a assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.). Assim, por ajudarem a suprir as deficiências da atuação estatal nessas áreas, são recompensadas com a vedação constitucional da exigência de impostos. (COSTA, 2015)

Para Leopoldo Braga (1971), a intributabilidade se justifica porquanto a entidade imune exerce “uma ação por bem dizer ‘paralela’ à do Estado, uma obra qualitativamente equiparável à que ao próprio Poder Público impende exercer no provimento das necessidades coletivas”.

Porém, para Ricardo Lobo Torres (1999, p. 257), deve haver a exclusão da proteção imunizante de entidades que não cumprem, em si, o desiderato educacional, a saber, “os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer”. Para tais entidades, pode haver a concessão de benefício legal, por meio de isenções.

3.3.3 Livros, Jornais, Periódicos

Prestigia esta imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).

A imunidade conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão classifica-se como de caráter político e incondicionada; mas, diversamente das imunidades anteriormente estudadas, reveste-se de natureza objetiva.

Isto é, “provado o destino que se lhe dê, haverá imunidade. Para essa hipótese, sendo uma disposição de eficácia plena e aplicabilidade imediata, nada tem a lei que complementar” (CARVALHO, 1999).

Portanto, a Constituição Federal se “apresenta completa e acabada essa imunidade, sem deixar qualquer dúvida o hesitação, por exemplo, nos termos da lei, definidos em lei etc.” (ICHIHARA, 2000).

Isto significa que independe quem produza os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, não importando quem (pessoa), nem onde (importado, nacional, no Sul, no Norte etc.), mas importa o que (objeto).

A divergência doutrinária se encontra no conceito de livro, se deve ser adotado uma teoria evolutiva, que acompanha a evolução tecnológica, visto que há várias formas de livros e jornais que não se restringem a forma impressa, ou se deve ser adotada uma teoria em que a imunidade se restringe a livros em papel, de forma impressa. Porém, essa divergência doutrinária não será objeto de estudo neste trabalho.

3.3.4 Imunidade Musical

A imunidade em comento foi a última imunidade inserida na Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 75, publicada em 15 de outubro de 2013, no qual acrescentou a alínea “e” ao inciso VI da Constituição Federal, que possui a seguinte redação:

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: [...] 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. (BRASIL, 1988)

Segundo Sabbag (2014) leciona que:

O propósito do novel comando imunitório é desonerar de impostos os fonogramas (a obra artística da produção de som) e videofonogramas (a obra artística da produção de imagem e som), musicais ou literomusicais, produzidos no Brasil, sem prejuízo da extensão da imunidade tributária aos suportes ou arquivos que os contenham. Desse modo, a obra intelectual do artista musical, em sua inteireza, passa a ficar protegida da tributação. (SABBAG, 2014, p. 393)

Eduardo Sabbag (2014) complementa ainda dizendo que além de objetivar reduzir a carga de impostos de tais produtos, visa ainda desestimular a comercialização clandestina, as chamadas “cópias piratas”. Em ambas as direções, a imunidade vem ratificar axiologicamente o acesso à cultura e ao conhecimento.

A mais recente das imunidades, a imunidade musical veio para acompanhar a evolução tecnológica, visando estimular a produção musical no Brasil, bem como tentar combater a comercialização ilegal destes produtos, mas em ambos os casos, possui a intenção de facilitar o acesso à cultura.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

4.1 IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, “B” DA CF

A imunidade dos templos de qualquer culto, também chamada de imunidade religiosa, está prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988 e tem como fundamento o art. 5º, VI, da CF, pois tutela a liberdade de culto, a fé e a igualdade entre os cultos, já que o Brasil é um Estado considerado laico.

Para Sabbag (2014):

A imunidade dos templos religiosos demarca uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Não se trata de um benefício isencional, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de “imunidade religiosa”. (SABBAG, 2014, p. 333)

É importante destacar, também segundo Sabbag (2014), que o Brasil é um estado laico, mesmo sendo em sua maioria católico, ou seja, não professa uma dada “religião de Estado”, dita “religião oficial”.

Ainda, apesar de ser um estado laico, não deixamos de ser teístas, pois, como é sabido, o Brasil é laico e teísta, tanto é que no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, o texto faz menção à Deus ao dizer “proteção de Deus”.

Um estado laico é um estado que possui uma posição neutra no que diz respeito a religião, não defendendo ou condenando nenhuma crença ou religião. O teísmo é uma crença na existência de deuses, seja um ou mais de um.

No caso, apesar do fato do Brasil não incentivar ou condenar nenhuma religião, este acredita na existência de um ou mais de um Deus, tanto é que, conforme visto, mencionou no preâmbulo da Constituição a existência de Deus.

Contudo, o texto constitucional, apesar de fazer menção à Deus, “se mantém absolutamente equidistante, seguindo o princípio da neutralidade e garantindo o pluralismo religioso” (TORRES, 1999, p. 240).

Curioso destacar também que o doutrinador Claudio Carneiro (2012, p. 417) utiliza a expressão “instituição religiosa”, pois “entende que somente fazem jus a essa imunidade aquelas regularmente constituídas, já que se trata de pessoas jurídicas”.

Segundo Helena Regina Costa (2001) a exoneração constitucional ora analisada afasta:

A exigência do IPTU relativo ao imóvel onde o culto se realiza; o ISSQN concernente ao serviço religioso; o IR sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o ITBI na aquisição desses bens; o IPVA referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso. (COSTA, 2001, p. 37)

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

4.2 CONCEITOS DE TEMPLOS

À primeira vista, o disposto no artigo 150, IV da Constituição Federal, parece ser de fácil compreensão, não havendo muito espaço para divergências.

Contudo, diferente do que se depreende de uma leitura inicial, a redação do referido artigo é tema de muita controvérsia doutrinária, sendo que ainda não há um consenso entre os doutrinadores.

A divergência refere-se ao conceito de templo e ao alcance da referida imunidade, dividindo-se, basicamente, em duas correntes: a) a restritiva, que permite a imunidade apenas ao local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso; b) a extensiva, que defende a extensão da imunidade a todos os “anexos” dos templos, ou seja, a todos os bens ou serviços vinculados a atividade religiosa.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2002) adere a corrente restritiva, lecionando que templo é o lugar destinado ao culto. Contudo, segundo ele, nada impede a caracterização de barcos, caminhões ou terrenos não edificadas como templos, não havendo, desta forma, a necessidade de ser um edifício.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2002), seguindo seu entendimento, defende que:

O templo é o lugar onde se realiza o culto, sendo normalmente em prédios. Todavia, isso não quer dizer que não possa tal atividade ser feita em terreno não edificado. Onde que se oficie um culto, aí é o templo. No Brasil, Estado laico, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. (COELHO, 2002, p. 151)

Assim sendo, para Sacha Calmon (2002), imune é o templo, não a ordem religiosa, pois esta pode gozar de isenção quanto a seus bens, rendas e serviços, indústrias e atividades, se caritativas, filantrópicas. Contudo, nestes casos, trata-se de matéria estranha à imunidade, pois dependerá de favor fiscal do legislador.

Neste mesmo norte é o entendimento de Pontes de Miranda (ICHIHARA, 2000) que, em anotação à Constituição de 1967, leciona que:

Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, noutra fim que o de culto, cessa a imunidade. (ICHIHARA, 2000, p. 233)

Neste sentido pensa igualmente Paulo de Barros Carvalho (1999), que assevera que o conceito de templo recai sobre todo e qualquer lugar onde se realiza o culto.

Em sentido contrário Aliomar Baleeiro e Kiyoshi Harada seguem a corrente extensiva, entendendo que o templo alcança o próprio culto em si, e não se restringe ao local onde acontece de fato o exercício religioso.

Aliomar Baleeiro (2000) afirma que:

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 adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. (BALEIRO, 2000, p. 136)

Ensina, também, que o culto não possui capacidade econômica, e que o convento, os anexos, até mesmo a casa ou a residência do pároco ou pastor também devem ser considerados templos, e não apenas o prédio em si, a igreja, a sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública. Porém, destaca que para serem considerados templos, estes imóveis não podem ser empregados em atividades que possuam fins econômicos.

Paulo de Barros Carvalho (2000), concordando com Aliomar Baleeiro, afirma que:

As edificações onde são realizadas as atividades religiosas devem ser tidas como templos, lembrando que a sociedade e todos os valores fundamentais tutelados pela normatização vigente estabelecem fronteiras do proselitismo religioso e a adequada utilização dos templos onde se realizem os ofícios. (CARVALHO, 2000, p. 185)

Carvalho (2000, p. 185) ainda destaca que “deve prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização”.

Na lição de Hugo de Brito Machado (2002):

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício de atividade religiosa. Não podendo 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 instrumento desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício para atividade religiosas, ou para residência dos religiosos. Nenhum requisito pode a lei estabelecer. Basta que se trate de culto religioso. (MACHADO, 2002, p. 280)

Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 151) ressalta ainda que “hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões ou vagonetes, ou seja, um terreno não edificado”.

Claudio Carneiro (2012) diz que:

Entende-se que o termo templo não está adstrito apenas à edificação onde o culto é celebrado, mas sim à instituição religiosa, ou seja, a tudo aquilo que é utilizado para o exercício da atividade religiosa (casamentos, missas, batizados e demais celebrações litúrgicas). (CARNEIRO, 2012, p. 417)

Corroborando a tese dos doutrinadores que defendem a corrente extensiva, Roque Antônio Carrazza (2009) ensina que a palavra templo tem sido entendida com certa dose de liberalidade, pois são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas também os anexos onde o culto é viabilizado.

Importante salientar que, caso o templo e os demais anexos do culto forem empregados para fins econômicos, cessa a imunidade constitucional, devendo, portanto, pagarem os impostos normalmente.

Sergio Pinto Martins ainda diz que:

A imunidade dos templos é para qualquer edifício, tenha ou não a forma característica de igreja, de casa ou qualquer outra e também ao local destinado à prática de atos religiosos, ao funcionamento de um culto de uma seita qualquer. Alcança a imunidade de templos de qualquer culto, ou seja, de qualquer religião, sem distinção alguma. (MARTINS, 2016, p. 132)

Portanto, constata-se que as correntes doutrinárias caminham em direção oposta, prevalecendo, atualmente, a corrente extensiva,

4.3 AMPLITUDE DA IMUNIDADE

Importante debater também qual é a amplitude da imunidade constitucional em comento, se elas se restringem aos impostos ou podem ser estendidos a outros tributos.

Eduardo Sabbag (2014, p. 336) relembra que “a imunidade para os templos de qualquer culto trata da desoneração de impostos que possam recair sobre a propriedade daqueles bens imóveis”. Portanto, os demais tributos não estão exonerados, tendo normal incidência, pois, segundo Ichiara (1998, p. 240), “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”.

Ricardo Lobo Torres (1999), conclui, portanto, que a exoneração em tela visa afastar somente os impostos dos templos de qualquer culto, mantendo-se, então, suscetíveis à tributação de outros gravames tributários.

Sobre o tema, tem-se a ementa colhida do RE n. 129.930/SP, julgado em 07 de maio de 1995, de Relatoria do Ministro Carlos Velloso, no qual eram partes a Igreja Primitiva de Jesus do Brasil que ajuizou ação em face do Sindicato dos Hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratório de Pesquisas e Análises Clínicas e Instituições Beneficentes, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo, visando o afastamento da incidência de contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. DE. CF, 1967, ART. 21, § 2o, I, ART. 19, III, “B”, CF, 1988, ART. 149, ART. 150, VI, “B”. I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2o, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (STF - RE: 129930 SP, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 07/05/1991, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 16-08-1991. PP-00846). (BRASIL, 1991)

Em julgado mais recente, o Supremo Tribunal Federal se posicionou novamente sobre o tema, corroborando o entendimento do Ministro Carlos Velloso. No caso do STF, tratava-se de um recurso extraordinário interposto contra acórdão do TRF da 3ª Região, nos autos de mandado de segurança impetrado pela Associação da Igreja Metodista, que visava o afastamento da cobrança da CPMF.

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos de mandado de segurança impetrado pela recorrente, o qual visava ao afastamento da cobrança da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira - CPMF pelo fato de ser entidade religiosa. A parte recorrente alega ofensa aos artigos 150, VI, b e 154, I, da Constituição Federal, sustentando, em síntese, que por ser uma entidade religiosa sem fins lucrativos faria jus à imunidade tributária. Aduz que a Emenda Constitucional 21/99 é inconstitucional na parte em que prorroga a cobrança da CPMF. 2. Admitido o recurso na origem (fl. 289), subiram os autos. 3. O Ministério Público Federal manifestou-se, preliminarmente, pelo não-conhecimento do recurso (fls. 297-303) e, no mérito, pelo desprovimento do RE. 4. O recurso não merece prosperar. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento segundo o qual a imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, b, da CF, não alcança as contribuições, mas tão-somente os impostos. Veja-se, a respeito, em caso similar, o RE 129.930/SP, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, unânime, DJ 16.08.1991, cujo acórdão está assim do: Constitucional. Tributário. Contribuição Sindical. Imunidade, CF, 1967, art. 21, § 2º, I, art. 19, III, b; CF, 1988, art. 149, art. 150, VI, b. I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67 (CF/88, art. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2º, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso extraordinário não conhecido. Aponto, ainda, o RE 253.394/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, unânime, DJ 11.04.2003; o RE 342.336-AgR/RS, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, unânime, DJ 11.05.2007; e o RE 424.227/SC, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, unânime, DJ 10.09.2004, que, ao tratarem da questão da imunidade disposta no art. 150, VI, a e d, da CF, compartilharam desse mesmo entendimento. Vejam-se as ementas desses julgados: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso

parcialmente provido.
 AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. IMUNIDADE. LIVROS.1. A imunidade tributária prevista na alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. I I. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido. 5. Ademais, esta Corte já se posicionou pela constitucionalidade da prorrogação da CPMF trazida pela Emenda Constitucional 21/99. Veja-se: PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. CPMF. MANDADO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO. EXIGIBILIDADE. 1. O Tribunal a quo aplicou entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2.031, quando foi rejeitada a tese de ser inconstitucional a prorrogação da cobrança da CPMF pela EC 21/99. 2. Assim, indeferida a segurança pleiteada pelo embargante, é consequência lógica que ele deve recolher a CPMF desde o momento em que se tornou exigível por lei, o que não precisa estar expresso em decisão judicial. 3. Embargos de declaração rejeitados. O acórdão recorrido não divergiu dessa orientação. 6. Diante do exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (CPC, art. 557, caput). Publique-se. Brasília, 03 de dezembro de 2010. Ministra Ellen Gracie Relatora. (STF - RE: 490584 SP, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/12/2010, Data de Publicação: DJe-243 DIVULG 13/12/2010 PUBLIC 14/12/2010). (BRASIL, 2010).

Pelos argumentos esposados pela Ministra Ellen Gracie, conclui-se, portanto, que a imunidade constitucional dos templos de qualquer culto se restringe aos impostos, não afastando a incidência dos demais tributos.

4.4 A IMUNIDADE RELACIONADA ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS

Conforme já visto anteriormente, o artigo imunizante diz que somente é haverá a imunidade tributária sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

Essa redação constitucional, segundo Sabbag (2014), serve para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu prestigiar a corrente extensiva, no sentido de uma interpretação ampliativa pelos seguintes motivos:

(a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, 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”. (SABBAG, 2014, p. 342)

Esse entendimento extensivo, no qual tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, “vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades conexas e que não se provoque prejuízo à livre concorrência (SABBAG, 2014, p. 342)

A ilustre Regina Helena Costa (2001) diz que:

Se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4o do art. 150. (COSTA, 2001, p. 159)

Ainda, continua afirmando que “é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional” (COSTA, 2001, p. 160).

Realizando-se uma análise do §2º do art. 150 da CF e à parte final do §4 do mesmo artigo, pode-se entender que a imunidade tributária, no gênero, comporta duas espécies: a imunidade vinculada e a imunidade relacionada.

Nas palavras de Sabbag (2014, p. 348), a “imunidade vinculada, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, da renda e do serviço, abrange apenas os bens necessários para poder funcionar. Exemplo: o prédio de instalação, os bens móveis etc”.

Já a “imunidade relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto. Exemplo: o prédio alugado a terceiros; o imóvel dedicado ao lazer etc”.

Assim, se há um imóvel locado a terceiras pessoas, caso o aluguel seja usado pra suprir e cumprir as finalidades essenciais, este bem não é vinculadamente imune, mas relativamente, pois, precisa cumprir o requisito de verter a renda obtida para as finalidades essenciais.

Em caso análogo aos exemplos feitos acima, o STF seguiu este mesmo entendimento, de que os imóveis alugados visem cumprir as “finalidades essenciais” da entidade, é devido o benefício da imunidade. Cabe transcrever a ementa do julgado para melhor elucidação

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4o, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4o do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso

VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (STF - RE: 325822 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004. PP-00033). (BRASIL, 2002)

Desta forma, entende-se que as propriedades dos templos de qualquer culto que são alugados a terceiros podem gozar da imunidade tributária, contanto que as rendas obtidas destes aluguéis sejam destinadas as finalidades essenciais das entidades.

4.5 IMUNIDADE DOS TEMPLOS E OS TRIBUTOS INDIRETOS

Inicialmente ressalta-se que o mesmo raciocínio empregado nas imunidades recíprocas do artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal também se aplica as imunidades dos templos de qualquer culto. Portanto, as discussões do alcance das imunidades recíprocas nos impostos indiretos também devem ser trazidas à baila nos templos de qualquer culto.

Segundo Martins (2016), imposto indireto é aquele que quem paga é o consumidor final. Melo (2008) complementa dizendo que o imposto direto é aquele em que ônus tributário repercute em uma terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, segundo Sabbag (2014, p. 440), “no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI)”.

Portanto, conclui-se que, novamente segundo Sabbag (2014, p. 440), que “o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”.

O Supremo Tribunal Federal, em 2003, apreciou os embargos de divergência no Recurso Extraordinário n. 210/251/SP, de relatoria da ministra Ellen Gracie, no qual ficou entendido que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal aplicava-se às operações de vendas de mercadorias fabricadas por entidades imunes, impedindo a incidência de ICMS, desde que o lucro obtido fosse vertido à consecução da finalidade precípua da entidade.

Esta orientação adotada no Recurso Extraordinário ora citado foi reiterada em 2006, pelo Pleno do STF, nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 186.175/SP, de também relatoria da Ministra Ellen Gracie, conforme se nota da ementa transcrita:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (STF - RE-ED-EDv: 186175 SP, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 23/08/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 17-11-2006. PP-00048). (BRASIL, 2006)

Sobre o tema, Sabbag (2014) ensina que:

A bem da verdade, a discussão, que é bem antiga, foi pacificada com a prevalência do entendimento do então Ministro do STF, Bilac Pinto, que relatou célebre acórdão (RE n. 68.741/SP, em 1970), entendendo que a figura do contribuinte de fato era estranha à relação tributária, não podendo alegar, a seu favor, a imunidade tributária. Assim, passou-se a não se poder opor à forma jurídica a realidade econômica – como desejava Aliomar Baleeiro, no bojo da interpretação econômica da repercussão tributária –, além de firmar a ideia de que a relação tributária se estabelecia unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei, prescindindo-se do binômio conceitual “contribuinte de direito versus contribuinte de fato”. (SABBAG, 2014, p. 348)

Concluindo o assunto, Eduardo Sabbag (2014) sintetiza que:

Seguindo a linha de entendimento do STF, podemos assegurar: (I) não incide o ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; (II) incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem. (SABBAG, 2014, p. 348)

Portanto, é de fácil conclusão que o ICMS não incidirá nas vendas de produtos fabricados pelos templos, desde que o lucro obtido seja utilizado para a finalidade da entidade religiosa, e que o ICMS incidirá nas compras de mercadorias, pois na compra se paga o preço do bem e não o tributo.

4.6 IMUNIDADE DOS TEMPLOS E AS LOJAS MAÇONICAS

Após realizar uma pesquisa sobre o assunto, percebe-se que este é um tema escasso, tanto doutrinariamente como jurisprudencialmente, por se tratar de algo delicado, pois alguns entendem que maçonaria é religião e outros não.

Como visto anteriormente, a imunidade prevista no art. 150, VI, "b" da Constituição Federal visa garantir a liberdade religiosa, que é um direito fundamental constitucional, nos termos do art. 5º, VI da CF, que diz "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". (BRASIL, 1988)

Antes de adentrar no mérito de se o templo maçônico pode ou não ser considerado templo, cabe citar a lição de Eduardo Sabbag (2013) no que diz respeito ao alcance da palavra templo, que diz que:

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser “substancial” – em que se perscruta aleatoriamente o elemento contedístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nesse sentido, o intérprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários. (SABBAG, 2013, p. 345)

Seguindo esse pensamento, Carraza (2007) entende que a imunidade abrange os templos maçônicos:

A imunidade em tela decorre, naturalmente, da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República. Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado. [...] Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas. Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público. Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita. (CARRAZA, 2007, p. 730-731)

Adotando esta mesma teoria, Lobato (2014) também acredita que as lojas maçônicas devem ser imunes:

A maçonaria faz jus à imunidade religiosa prevista constitucionalmente, uma vez que não se pode negar o caráter religioso ou a presença de um templo e da realização de cultos, o que a adéqua perfeitamente ao artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal. A loja maçônica, por revelar diversos elementos de religiosidade, deve ser vista como um templo, pois em seus cultos há a elevação espiritual, a profissão de fé e a prática de virtudes, razão pela qual deve ser abarcada pela imunidade religiosa. (LOBATO apud CAVALLI, 2016)

Concluindo, Sabbag (2014) entende que a maçonaria deve sim ser considerada uma religião, pois:

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual). (SABBAG, 2014, p. 351)

Superado os entendimentos doutrinários, importante verificar quais são os entendimentos de nossos tribunais, que se mostram divergentes quando ao assunto. O Tribunal de Justiça do Distrito Federal considera as lojas maçônicas como templos, para fins de imunidade tributária, afastando, portanto, a incidência de IPTU. Transcreve-se, para melhor elucidação, os próprios julgados:

EMENTA 1: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO PELO PODER PÚBLICO. MAÇONARIA. ENTIDADE RELIGIOSA. A imunidade tributária para as entidades religiosas, dentre estas as lojas maçônicas,

decorre da letra constitucional e dispensa qualquer procedimento administrativo para que exista e produza todos os seus efeitos. Apelo provido. Unânime. (APC 5.176.5999, Relator VALTER XAVIER, 1ª Turma Cível, julgado em 28/06/1999, DJ 09/09/1999 p. 44).

EMENTA 2: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – POSSIBILIDADE – INTELIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 363/2001. 1. “A maçonaria é uma religião, no sentido estrito do vocábulo, isto é na “harmonização da criatura ao Criador” É religião maior e universal”. (Proc. 2003.0150093525 – APC, Relator ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, 5ª Turma Cível, julgado em 15/03/2004, DJ 24/06/2004 p. 64)

EMENTA 3: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – RELIGIÃO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL – ISENÇÃO – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – VALOR EXARCEBADO.1. A imunidade é forma qualificada de não incidência, que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos previstos na Constituição. A maçonaria é uma sociedade de cunho religioso e suas lojas guardam a conotação de templo contida no texto constitucional, devendo, portanto, ficar imunes aos impostos. (...) (Proc. 2000.0150021228 - APC, Relator SANDRA DE SANTIS, 3ª Turma Cível, julgado em 03/12/2001, DJ 03/04/2002 p. 38). (SABBAG, 2012)

Segundo Sabbag (2012), os legisladores têm procurado a preencher o vazio deixado pela Constituição Federal, passando, então, a criarem leis que isentam as lojas maçônicas do pagamento de IPTU. Como exemplo, cita-se o parágrafo único do artigo 8º da lei Complementar n.º 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar n.º 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito Federal, que prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por “templos maçônicos”.

É curioso observar que ao dispor sobre a indigitada isenção de IPTU para as lojas maçônicas, o texto legislativo referiu-se a estas como “templos religiosos”. Note o artigo mencionado:

Ficam isentos do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos e religiosos, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar. (BRASIL, 2000)

Doutro norte, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento diferente, tendo julgado no sentido que de as lojas maçônicas não podem ser consideradas templos e, portanto, não fazem jus ao benefício constitucional. No caso em comento, o recurso extraordinário fora interposto pela Loja Maçônica Grande Oriente do Sul, originário dos Embargos à execução fiscal, opostos em face da municipalidade com o fito de afastar cobranças de IPTU que considerava indevida. O Ministro Relator Ricardo Lewandowski entendeu que a imunidade constitucional somente é devida aos templos de qualquer culto, não se aplicando, então, as lojas maçônicas, pois no seu entendimento, estas não se professa qualquer religião. Cabe transcrever a ementa na íntegra:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICOPROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (BRASIL, 2012)

Portanto, conclui-se que o tema está longe de ser pacificado, pois há divergência doutrinária se a maçonaria é ou não uma religião e, ainda, há controvérsia em nossos tribunais, posto alguns Tribunais de Justiça, como por exemplo, o do Distrito Federal, entendem ser devido o benefício constitucional, enquanto o Supremo Tribunal Federal não considera a maçonaria uma religião, afastando a incidência de tal benesse.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho, analisamos o instituto da imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto. Conforme visto, a imunidade tributária em comento teve origem na Constituição de 1891, considerada o que pode ser considerado o embrião da imunidade religiosa.

Também, analisou-se a evolução desta benesse em cada uma das constituições brasileiras, andando a passos largos, culminando na atual Constituição Federal de 1988, em que prevê esta imunidade em seu artigo 150, VI.

Foi visto que o principal motivo para a existência desta imunidade é o interesse social e o direito ao pluralismo religioso, pois visa garantir a grupos religiosos menos economicamente beneficiados ou com menos seguidores a possibilidade de exercer sua religião.

Ainda se analisou o conceito de imunidade em si, diferenciando a imunidade da isenção e não incidência. Em apertada síntese, foi possível ver que a imunidade decorre da Constituição Federal, a isenção por meio de lei especificando suas condições; e a não incidência é quando o tributo não é devido porque não chega a existir a própria obrigação tributária.

Estudamos também as demais imunidades previstas no artigo 150 da Constituição Federal, vendo cada uma delas e destacando suas peculiaridades e requisitos para a aplicação, como, por exemplo, no caso dos partidos políticos que devem cumprir os requisitos previstos no artigo 17 da Constituição Federal e o artigo 14 do Código de Tributário Nacional.

Entrando no assunto principal deste trabalho, estudou-se a imunidade dos templos de qualquer culto, previsto no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal.

Analizamos que apesar do Brasil ser um estado laico, este ainda é teísta, visto que no preâmbulo da Constituição há menção à “Deus”.

Já no que se refere a divergência doutrinária quanto ao conceito de templo, estudamos as duas correntes de maior destaque, vendo que estas caminham em sentido contrário, pois uma entende que o alcance da norma deve ser restritivo e o outro extensivo, devendo ser concedido também aos anexos dos templos, a casa do pároco ou pastor, e não somente o prédio em si, a igreja ou o edifício principal onde se celebra a cerimônia pública.

Constatou-se também que a imunidade constitucional somente se aplica aos impostos e não aos demais gravames tributários.

Sobre a aplicação desta benesse as lojas maçônicas, vimos que o entendimento jurisprudencial está longe de ser consolidado, pois, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal entende ser devido a imunidade, em que pese a maçonaria não ter características “tradicionais”, enquanto que o Supremo Tribunal Federal julgou no sentido de que nas lojas maçônicas não se professa nenhuma religião.

Ante o exposto, chega-se a conclusão que é praticamente impossível chegar a alguma conclusão, pois este assunto está longe de ser pacificado na nossa doutrina e nossa jurisprudência. Nas palavras do ilustre Eduardo Sabbag e na soberania popular, “religião é tema que não se discute”, posto que o consenso neste assunto é praticamente inviável.

Mas, apesar disso, podemos concluir que a imunidade religiosa, mesmo com todas suas falhas e as dificuldades em sua aplicação é de suma importância social, pois, conforme já dito, visa garantir a pluralidade religiosa e, conseqüentemente, o maior bem que o ser humano pode ter: sua liberdade de crença e expressão.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 24 jun. 2016.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 10 jun. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 277**. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/SINJ/BaixarArquivoNorma.aspx?id_norma=52106>. Acesso em: 20 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 186175 SP. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 23 ago. 2006. **JusBrasil**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/759838/embdivnos-embdeclno-recurso-extraordinario-re-ed-edv-186175-sp>>. Acesso em: 20 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 129930 SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 07 maio 1991. **JusBrasil**. Disponível em:

<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14710187/recurso-extraordinario-re-129930-sp>>. Acesso em: 20 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325822 SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 18 dez. 2002. **JusBrasil**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/771870/recurso-extraordinario-re-325822-sp>>. Acesso em: 20 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 490584 SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 03 dez. 2010. **JusBrasil**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17657481/recurso-extraordinario-re-490584-sp-stf>>. Acesso em: 20 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.351 RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 04 set. 2012. **Paginador**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 20 set. 2016.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CAVALLI, Ricardo Fachin. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto e os Templos Maçons. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 144, jan 2016. Disponível em:

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16724>. Acesso em: 20 set. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e código tributário Nacional**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

COSTA, Helena Regina. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direitos tributários**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

LOBATO, Rafael Sasse. Imunidade tributária religiosa e Maçonaria. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3972, maio 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/27964>>. Acesso em: 28 set. 2016.

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

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. A imunidade religiosa e as lojas maçônicas. **JusBrasil**, abr. 2012. Disponível em: <<http://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas>>. Acesso em: 25 set. 2016.

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

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5.ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª edição, São Paulo: Malheiros, 2005.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Thomson, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v.III. **Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. v.III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.