

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

Roberta Santos Ribeiro

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

**Aracaju
2015**

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

ROBERTA SANTOS RIBEIRO

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como um dos pré-requisitos para a conclusão do curso de bacharelado em Direito.

Orientador: Prof.Esp.Matheus Brito Meira.

**Aracaju
2015**

R484i

RIBEIRO, Roberta Santos

Imunidade Tributária dos Imóveis dos Templos Religiosos/ Roberta Santos Ribeiro. Aracaju, 2015. 51 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Departamento de Direito, 2015.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Imunidade Tributária dos Imóveis dos Templos 2. Imunidade Tributária dos Cemitérios 3. Imunidade Tributária da Maçonaria I. TÍTULO.

CDU 342.534.2(813.7)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

ROBERTA SANTOS RIBEIRO

Monografia apresentada à comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como requisito parcial para a conclusão do curso de bacharelado em Direito.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Esp. Diogo Dória
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. ME. Gustavo Calçado
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

...À minha mãe por toda dedicação
na minha instrução pela força e amor
incondicional, dedico.

AGRADECIMENTOS

Ao senhor Deus por me proporcionar o dom da vida, permitindo que veja cada amanhecer e me dando forças para estudar, agradeço.

A minha querida e amada mãe Josefa, que infelizmente não está aqui presente para compartilhar desse momento tão especial, agradeço.

À minha irmã Débora, pela amizade e cumplicidade, agradeço.

Aos meus sobrinhos Igor e Lorenzo, pelo amor incondicional por me fazerem tão feliz, agradeço.

À minha tia Darci, que sempre buscou suprir ausência da minha mãe, agradeço.

Aos meus amigos pela amizade, pelos momentos de diversões e tristezas compartilhados, pelo companheirismo, especialmente: Michele Santana, Jakeline Pires, Gecilânia Gonzaga e Shirley Ribeiro, agradeço.

Aos meus colegas de faculdade pela amizade, especialmente: Adolfo Teles, Paulo Ricardo Novaes, Roger Duarte, Marcela Priscila, Dione Carvalho, agradeço.

Ao meu orientador Matheus Brito Meira por sua grande sabedoria, paciência e comprometimento em todos os momentos deste trabalho, agradeço.

Aos professores que contribuíram por todo o conhecimento que tenho hoje, alguns professores como Matheus Brito, Augusto César, José Carlos, Victor Condorelli, Pedro Durão, Everton Àvila, Gilberto Moura, Matheus Meira, Alexandre Manoel, Olavo Lima, Fábio Brito, Antonina Galloti, Fernando Ferreira, Sandro Costa, Lucas Cardinali, Evânio Moura, Geisa Bião, Hortência de Abreu, entre outros, agradeço.

A toda equipe do núcleo de prática jurídica, especialmente à Lú e Aline, por toda compreensão, comprometimento e simpatia, agradeço.

A todos os funcionários da instituição FANESE que também contribuíram na minha formação, agradeço.

Ao Defensor Público Alfredo Figueiredo, pelos ensinamentos no meu primeiro estágio do curso de direito, agradeço.

À advogada Paula Montalvão, pela contribuição na minha formação com sua experiência profissional, agradeço.

Aos colegas da 4ª Vara Cível da Comarca de Nossa Senhora do Socorro, especialmente Josi, agradeço.

“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.”

Aliomar Baleeiro

RESUMO

O presente trabalho monográfico tratou-se de uma análise sobre a imunidade tributária dos imóveis dos templos religiosos. A Constituição Federal de 1988 tratou expressamente da limitação do poder de tributar dos entes federativos sendo denominado como imunidade tributária, que tem como principal objetivo limitar a instituição de impostos sobre as entidades religiosas em relação aos locais destinados à liturgia ou culto, isso se dá em virtude da liberdade de crença e liturgia prevista no título dos direitos e garantias fundamentais na Constituição. Trazendo em seu bojo a natureza jurídica da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é de natureza constitucional. A delimitação deste trabalho se dá pela análise de alguns dos pontos mais polêmicos que demonstram a relevância do estudo acerca do tema, como a doutrina majoritária e a Suprema Corte que comungam do entendimento que os locais, as rendas, patrimônio e os serviços são imunes devido à teoria adotada, qual seja, teoria moderna. Com relação aos cemitérios são três tipos que tem o seguinte entendimento: os cemitérios públicos são protegidos pela imunidade recíproca, os religiosos são compreendidos como extensão de templo com isso é imune ao imposto e por último os privados que tem como principal objetivo o lucro não são imunes aos impostos. Quanto à maçonaria prevalece o entendimento da Suprema Corte que não estão albergados pela imunidade, por não serem compreendidos como ente religioso.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Imóveis dos Templos. Imunidade Cemitérios. Imunidade Maçonaria.

ABSTRACT

This monograph treated is an analysis of the tax immunity of the property of religious temples. The Federal Constitution of 1988 expressly dealt with the power of limitation to tax the federal entities being termed as tax exemption, which aims to limit increase and institute taxes on religious bodies in relation to the Premises for the liturgy or worship, it occurs by virtue of freedom of faith and liturgy provided for in respect of fundamental rights and guarantees in the Constitution. Bringing in its wake the legal nature of the tax immunity of temples of any cult is constitutional. The limits of this work is given by the analysis of some of the most controversial points that demonstrate the relevance of the study for on the subject, as the majority doctrine and the Supreme Court who share the understanding that local, incomes, assets and services are immune because the theory adopted, namely, modern theory. Regarding the cemeteries are three types that has the following understanding: Public cemeteries are protected by reciprocal immunity, religious are understood as temple extension with it is immune to tax and lastly private whose main motive is profit are not immune to taxes. As for Freemasonry prevailing understanding of the Supreme Court who are not sheltered by immunity, not to be understood as a religious one.

Keywords: Tax Immunity. Real estate Temples. Cemeteries immunity. Masonry immunity.

ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
IR	Imposto de Renda
ISSQN	Imposto sobre serviços de Qualquer Natureza
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
PEC	Proposta de Emenda a Constituição
RE	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	14
2.1. Abordagem Histórica	14
2.2. Definição de Imunidade Tributária	16
2.3. Classificação da Imunidade Tributária	18
2.4. Imunidade Genérica	18
2.4.1. Imunidade Subjetiva	18
2.4.1.1. Imunidade Subjetiva Recíproca	19
2.4.1.2. Imunidade Subjetiva dos Templos	21
2.4.1.3. Imunidade Subjetiva das Entidades	22
2.4.2. Imunidade Objetiva	23
2.4.2.1. Imunidade Objetiva dos Livros.....	23
2.4.2.2. Imunidade Musical de Fonogramas e Videofonogramas.....	23
3 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	25
3.1. Imunidade Religiosa e os Conceitos de Culto e Templo	25
3.2. Imunidades dos Templos no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	29
3.3. Finalidades Essenciais dos Templos Religiosos	33
4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS.....	36
4.1. Conceito de Bens e Breve Histórico.....	36
4.2. Natureza Jurídica de Bens	37
4.3. Imunidade Tributária dos Imóveis dos Templos Religiosos	39
4.4. Imunidade Tributária das Lojas Maçônicas	41
4.5. Imunidade Tributária dos Cemitérios	44
5 CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

1 INTRODUÇÃO

O cenário religioso vem passando por diversas transformações desde antiguidade até a contemporaneidade, vale destacar que o Brasil com a promulgação da Carta da República de 1988 denominou o Brasil como um Estado laico. O seu principal objetivo garantir as pessoas à liberdade de credo, com isso ensejou que determinadas pessoas fossem beneficiadas com imunidade tributária tem a ver com os locais destinados à realização da liturgia da palavra, esse benefício é com relação à obrigação de pagar os impostos.

Este benefício acerca dessas entidades tem como condão de limitar o poder de tributar que está revestida de princípios tais como: da legalidade, anterioridade tributária, isonomia tributária, irretroatividade tributária, vedação ao confisco, não limitação ao tráfego, de bens com a ressalva do pedágio, uniformidade geográfica, proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes em âmbito não federal, proibições das isenções heterônomas que regem o poder de tributar. São também chamados de limitações constitucionais ao poder de tributar, delimitando a atuação do Estado.

A União, Estados, Distrito Federal e os Municípios sofrem restrição para instituir ou majorar a cobrança de impostos sem lei anterior que o defina, no entanto o legislador originário a fim de salvaguardar os demais entes, limitou a abrangência desses entes sobre determinadas pessoas protegidas pela imunização remanescendo à competência residual.

A vedação na cobrança de impostos está revestida pelo princípio da legalidade, desde antiguidade política e do regime democrático adotado, com isso, defende os legisladores que o poder de tributar deve ser limitado visando um determinado grupo da sociedade. Todavia, teve a preocupação de estabelecer diretrizes que limitam a execução do poder de tributar, com proibições expressas na Carta Magna encaminhada para os Entes Federativos com intuito de delimitar o poder de tributar, um desses fenômenos é imunidade tributária que tem como objetivo de acondicionar valores éticos, sociais, religiosos e políticos, acolhendo determinado grupo de pessoas, bens desde que seja da competência tributária do Estado, exonerando essas entidades ao adimplemento da obrigação de pagar o tributo.

A desoneração tributária alberga o patrimônio, a renda e os serviços pertencentes aos entes religiosos, esse trabalho tem o objetivo de interpretar e delimitar o alcance da imunidade tributária conferida às entidades mencionadas, bem como compreender as dificuldades encaradas pelas fazendas públicas no tocante a cobrança dos impostos dos bens pertencentes aos aludidos entes.

Considerando sobre esse tema tão amplo e seus novos caminhos, objetiva-se delimitar e analisar a possibilidade da aplicação da imunidade tributária aos imóveis dos templos de qualquer culto que possuem natureza jurídica constitucional.

O argumento principal desse trabalho será em volta da apreciação e verificar a imunidade tributária aos diversos tipos de imóveis pertencentes aos templos religiosos, mais precisamente aos imóveis destinados aos cultos com fins sociais, com fins privados e aos pertencentes à maçonaria.

O estudo desse trabalho justifica-se pela importância acerca da sociedade como um todo, devido à liberdade de religião é assegurado o livre exercício de culto e garantido a proteção aos locais de culto e a suas liturgias, em decorrência dessa proteção não sofrerão os templos a incidência tributária.

No que concerne o Capítulo 1, foi realizada uma abordagem da imunidade tributária no Brasil a partir da Constituição do Império e atual Constituição Federal.

Também foi analisada a evolução da imunidade com relação a cada período da história, a forma como as classes dominantes detentoras do poder utilizaram esse benefício com único objetivo de obter vantagem para si e por último a teoria adotada pela doutrina majoritária atual acerca da imunidade tributária.

Já no Capítulo 2 tratou-se da imunidade dos templos religiosos em que se buscará baseado nas principais obras doutrinárias o mais amplo conceito de templo religioso, as normas imunizantes contidas no ordenamento jurídico brasileiro as condições para sua aplicação no tempo e no espaço.

Ainda neste capítulo foram exploradas as principais opiniões buscando a melhor interpretação que se adéqua aos fins as quais se destinam as imunidades tributárias dos templos.

E ainda as especificações das ramificações de templo religioso podendo conhecer suas espécies e em quais instituições se enquadram nessa conceituação que não está bem definida no texto constitucional e neste momento será traçada a relação entre templo de qualquer culto e os imóveis através da análise da natureza jurídica.

Por último, no Capítulo 3, foi abordada de forma específica a imunidade tributária dos imóveis dos templos de qualquer culto.

Neste capítulo foi analisada de forma particular cada espécie de imóveis pertencente aos entes religiosos seja privado ou público, buscando demonstrar a natureza jurídica visando à possibilidade de a imunidade tributária incidir ou alcançar cada um desses imóveis.

Nesse momento a questão central deste trabalho foi desenvolvida considerando a imunidade tributária dos imóveis dos templos de qualquer culto, mais especificamente os pertencentes aos entes religiosos, à maçonaria, os cemitérios públicos, privados e religiosos, para fundamentar esta abordagem, recorrendo-se à opinião de vários juristas no direito tributário e ainda, alguns casos referentes ao tema, objeto de estudo do judiciário e os posicionamentos jurisprudenciais, bem como os argumentos jurídicos aplicados a cada caso.

O método empregado nesse trabalho científico é de pertinência bibliográfica, a técnica utilizada que tem por objeto, a análise da doutrina, da jurisprudência acerca da matéria.

A importância do tema, muito explorado na doutrina, vislumbrando a relevância que esse assunto representa para as pessoas, haja vista, que a religião faz parte do cotidiano da maioria das pessoas que professam sua fé através de imagens, por isso a expectativa é de que o tema seja objeto de estudos mais aprofundados.

Portanto, o tema abordado merece estudo por se tratar de um assunto bastante relevante, que visa identificar através da legislação os imóveis dos templos de qualquer culto albergados pela imunidade tributária prevista na Constituição Federal.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Abordagem Histórica

O instituto da imunidade tributária está presente no cotidiano das pessoas desde a antiguidade, ao decorrer do tempo foi evoluindo passando por alterações relevantes para se moldar a nova formação da sociedade.

É válido salientar, que no período das Cidades-Estados, os bens adquiridos através do trabalho braçal de cada indivíduo eram de uso comum do povo, com isso não se admitia que os bens e as riquezas daqueles sofressem tributação por entender que os bens adquiridos eram para sua sobrevivência.

Enquanto, na época medieval caracterizada com o feudalismo em que todo poder eram concentrados nas mãos dos senhores feudais e da igreja. Com isso, a igreja e o feudo eram beneficiados com a desoneração dos impostos, enquanto, as classes menos favorecidas eram obrigadas a pagarem impostos altíssimos além de contribuir com a igreja com o pagamento do dízimo.

Explica Nogueira (1995, p.102), que na época do Império Romano, os tributos nesse período tinham caráter de *múnus público*, em seguida passaram ter caráter privado sendo denominados de *immunitas*, ou seja, desoneração tributária. No entanto, na Idade Média, havia inversão de valores na obrigação de pagar os impostos a classe pobre pagavam impostos altíssimos, enquanto, o clero e a nobreza que eram detentores de riquezas eram desonerados esta obrigação.

Diante das arbitrariedades cometidas pela classe que eram beneficiadas pela imunidade tributária foi aumentando sendo um grande marco na história, pois foi através desse movimento que desencadeou a Revolução Francesa, onde o principal lema da Revolução “Liberdade, Fraternidade e Igualdade” foi posto em prática passando assim tratar igualmente as classes mais favorecidas com a cobrança de impostos.

Explana Sabbag (2014, p.302) que na Constituição do Império de 1824 a religião Católica Apostólica Romana era apontada como religião do Império, enquanto na Constituição de 1891 não o Estado era laico não tinha religião oficial.

No decorrer da história das promulgações das Constituições a figura da imunidade tributária foi ganhando mais visibilidade na seara constitucional, em

seguida com as diversas transformações passou ser tratadas com mais frequência na economia e na política.

A imunidade trouxe um grande problema com relação aos abusos devido o benefício que todos os indivíduos queriam ser albergados, e que só houve uma ponderação com o surgimento da figura da limitação do poder de tributar a partir desse marco os entes beneficiados com desoneração de impostos ficou protegidos das arbitrariedades da força do Estado.

No art. 150, VI, “ b”, Constituição Federal de 1988 Brasil(1988), prevê que os templos de qualquer culto estão imunes aos impostos,sendo protegidos contra o poder do estado.

Na opinião de Costa sobre evolução da imunidade tributária entende-se que:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação [...] (COSTA, 2014, p.78).

O Brasil não tem uma religião oficial sendo denominado de país laico, por conseguinte, a Constituição veda aos Entes Federativos estabelecer cultos religiosos ou igrejas, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias. Nesse viés, na promulgação da Carta Magna de 1988 no seu preâmbulo contém a palavra Deus, mas no entendimento do STF não tem força normativa e serve apenas como fonte de interpretação de caráter político e histórico.

Sob o prisma do art. 150, inciso VI, e suas alíneas da CF/88 Brasil (1988) traz um rol exemplificativo das entidades que possuem imunidade tributária.

A imunidade tributária dispensa as entidades previstas no diploma mencionado de pagar tributo constitucionalmente protegidos tem caráter irrevogável e para o doutrinador Ricardo Alexandre é considerada cláusula pétrea, sendo assim não poderá sofrer intervenção do legislador ordinário.

E na concepção do Supremo Tribunal Federal o templo não perde a característica de entidade religiosa ainda que esteja alugado para terceiro, devendo ser imune.

O intuito da imunidade tributária é liberdade de crença entre os povos, essa liberdade se deu mais precisamente com a promulgação da Constituição de 1988 em que pese à liberdade de culto está inserida no título de Direito e Garantias Fundamentais.

Nesse diapasão, também prevê que o patrimônio, a renda e os serviços pertencentes aos entes religiosos estão imunes, mas sofre restrições com relação a destinação da renda auferida que tem como finalidade ser destinada em favor da entidade religiosa.

2.2. Definição de Imunidade Tributária

Na definição de Moraes (1998, p.34) o vocábulo imunidade é originário do latim *immunitas*, que significa isenção privilégio.

No campo do Direito Tributário, o conceito de imunidade não possui um consenso por parte da doutrina. Uma parte interpreta esse instituto como princípio limitador ao poder de tributar a exemplo de Yoshiaki Ichiara, do outro lado alguns entendem como um instituto especial a exemplo de Bernardo Ribeiro de Moraes.

Essa discordância se dá pelo fato que há entendimento doutrinário no sentido de que, como a imunidade protege determinadas pessoas, não há relação tributária, nesse sentido, não há o que falar da limitação do poder de tributar do Estado.

De acordo com Machado (2010, p.304):

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo a prática do culto religioso.

Ha quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que seja estes destinados a 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. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Coloca-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A serem assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição.
(MACHADO, 2010, p.304).

Para Ichihara (2000, p. 165), a imunidade não está proibindo o legislador da competência tributária, uma vez que a Constituição Federal ao vedar os entes federativos de tributar determinadas pessoas, já retira do legislador o poder de tributar. Portanto, a imunidade limita o campo tributário, mas não confunde sua categoria jurídica com a natureza jurídica, e as limitações ao poder de tributar.

Baleeiro (1980, p.109) define as imunidades tributárias, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido Carrazza (2008, p. 705), as imunidades tributárias são consideradas um fenômeno de natureza constitucional, que proíbe de maneira direta ou indireta os entes federativos de tributar, onerar certas pessoas em decorrência da sua natureza jurídica que estejam ligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Por conseguinte, defende o doutrinador que os entes federativos são vedados de instituir impostos devido à natureza jurídica dos entes religiosos, devendo observar a ligação entre ao patrimônio, bens e serviços.

No posicionamento de Sabbag (2012, p.283), a imunidade tributária é encarada de maneira negativa diante da competência tributária. E que o legislador constituinte se preocupou em adotar técnicas nas áreas que refutam a incidências das exações tributárias.

No entendimento de Carvalho (2004, p.172-181), entende que a imunidade não exclui e tampouco suprime competência tributária acrescenta ainda que a Constituição dispõe de modo expresso com relação à vedação dos entes de instituir tributos sobre determinadas pessoas protegidas pelo ordenamento jurídico.

Com a limitação os entes federativos não estão autorizados a majorar, instituir ou criar impostos sobre os aludidos entes. No entanto, consagra a doutrina majoritária que os templos religiosos não podem ser tributado vedando atuação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios no que pertine o poder de tributar.

Ainda ensina Baleeiro 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 adequada àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.
(BALEEIRO, 2004, p.136).

Através da arrecadação dos impostos que é realizada as obras públicas, que tem como caráter principal a extrafiscalidade. Tem como condão inibir a interferência dos agentes, limitando o poder de tributar.

Para Martins (2003, p.10), às hipóteses de imunidade no âmbito constitucional se torna indispensável para manutenção da democracia, da liberdade de expressão e ação dos cidadãos, mas por outro lado busca atrair mais cidadãos para colaborar com o Estado, nas atividades indispensáveis, embora as deficiências na educação e assistência social que o Estado sofre.

2.3. Classificação da Imunidade Tributária

O Texto Constitucional de 1988, Brasil (1988) limita o poder de tributar do Estado atribuindo a imunidade tributária para determinados entes federativos e para melhor explanação sobre o tema abordado a doutrina classificou a imunidade prevista no ordenamento jurídico.

Doravante estudar-se-á esta classificação:

2.4. Imunidade Genérica

A imunidade genérica está disposta no art. 150, inciso VI e suas alíneas, na Constituição Federal Brasil (1988). Dividem-se em subjetiva e objetiva.

2.4.1. Imunidade Subjetiva

A imunidade subjetiva se divide em quatro pessoas: Entidades de Assistência Social sem fins lucrativos, Entidades de Educação sem fins lucrativos, Partidos Políticos e de suas fundações e os Sindicatos dos Trabalhadores.

De acordo com a Constituição Federal no seu art. 150, § 2º e 4º Brasil (1988), a imunidade é conferida conforme a condição de determinada pessoa, a determinados grupos em razão da presença de elementos objetivos como o patrimônio, renda ou serviços relacionados com o objetivo essencial das entidades elencados no texto constitucional.

Para Costa (2006, p.124-126), a imunidade subjetiva ou pessoal é encaminhada a uma pessoa, protegendo-se seu patrimônio, rendas e serviços.

Nesse sentido, são quatro pessoas que possuem a imunidade relativas aos impostos, sendo elas as entidades de assistência social sem fins lucrativos imunes a contribuição social, também as entidades de educação sem fins lucrativos, os partidos políticos e de suas fundações e o sindicato dos trabalhadores.

Para que essas pessoas façam jus à imunidade deverão cumprir três requisitos constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional: não podem distribuir lucros, não podem encaminhar valores ao exterior; manter livros contábeis atualizados e cumprir todas as obrigações acessórias.

As pessoas supramencionadas que possuem em seu nome e locam para terceiros e com o dinheiro do aluguel cumprem atividades essenciais de tais entidades também estarão imunes ao IPTU. E as entidades fechadas de previdência privada que não tenham participação de seus beneficiários, estarão imunes aos impostos.

2.4.1.1. Imunidade Subjetiva Recíproca

A imunidade tributária recíproca é vedado os entes políticos instituírem impostos uns aos outros, vale saber que são imunes somente aos impostos, mas com relação aos demais tributos não são desoneradas

Para Costa (2012, p.74) é vedado às pessoas políticas instituírem impostos sobre patrimônio, a renda ou serviços reciprocamente, previsto no art. 150, VI, “a”, da CF/88 Brasil(1988).

De acordo Alexandre (2014, p.161) a imunidade subjetiva é cláusula pétrea por tratar de regra que protegida pelo o pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro que se dá através da ADI 939.

Acrescenta Carvalho que:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido estaria forçada a admitir o princípio da imunidade

recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com a mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou. (CARVALHO, 2012, p, 131).

Contempla Baleeiro (1977, p. 92), que a reciprocidade dos entes federativos seria para evitar retaliações tributárias entre os mesmos, seria uma aliança, com o objetivo de não cobrarem impostos entre si, ou seja, sendo solidários reciprocamente.

No que tange as empresas prestadoras de serviços públicos quando recebem pela prestação desse serviço pagamento de tarifas pelo usuário não está imune, que nesses casos não serão albergados pela imunidade tributária. Caso não recebessem pela contraprestação do serviço estariam imunes.

A suprema corte manifestou seu entendimento sobre a imunidade recíproca afirmando que:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO DE SANEAMENTO. IMUNIDADE RECÍPROCA RECONHECIDA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA 279/STF. É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento, tendo em vista que desempenham atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. As instâncias ordinárias assentaram que a companhia é controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tem por finalidade essencial os serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, razão pela qual as taxas cobradas a título de serviço teriam por escopo cobrir os custos operacionais, sem qualquer finalidade lucrativa. Dessa forma, o acolhimento da pretensão encontra óbice na Súmula 279/STF. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - ARE: 763000 ES, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 19/08/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-190 DIVULG 29-09-2014 PUBLIC 30-09-2014) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ementa: Tributário. Imunidade Recíproca. Brasília: STF, 2014. Disponível em: www.stf.com.br. Acesso em 03 de Outubro de 2015).

A imunidade recíproca é extensiva para Autarquias e as Fundações Públicas. Mas, para que estas tenham imunidade recíproca deverão preencher quatro requisitos: Cumprir suas finalidades essenciais ou qualquer uma delas

decorrentes; Sejam instituídas e mantidas pelo Poder Público; Não cobram preço e nem tarifas; Não entrar em concorrência privada.

Algumas Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista também poderão gozar dessa imunidade, desde que preste serviço público de caráter obrigatório e em forma de monopólio. O legislador preocupou-se em estabelecer regras quanto à extensão da imunidade com isso não se estenda a todos os agentes da administração indireta. A regra não se aplica as situações onde o Estado possui atividades de natureza privada.

Ademais, foi contemplado nesse capítulo que a imunidade tributária pode ser classificada de várias maneiras sendo essencial fazer ligação entre a imunidade específica e o ente a ser favorecido com a não tributação, pois somente dessa forma poderá se garantir ao ente o benefício da norma imunizante pretendida pelo legislador.

Existem dois métodos interpretativos acerca da imunidade recíproca: a primeira interpretação é de cunho substancial, que entende que a incidência tributária vai depender da posição que se encontra o ente político, se é contribuinte de direito ou contribuinte de fato. Essa interpretação está revestida pelo fenômeno da repercussão tributária na dimensão tributária, essa tese é defendida pelos doutrinadores como Baleeiro e Ataliba.

O segundo método interpretativo também chamado de cunho formal, não concorda com a prerrogativa da repercussão tributária econômica. Essa tese compreende que o contribuinte de fato não preenche os requisitos da relação jurídica tributária, mas que o contribuinte de direito é o legítimo para integrar a relação jurídica tributária, os doutrinadores como Regina Helena Costa e Paulo de Barros Carvalho são apreciadores desse método.

Por fim, o entendimento do STF é que os Entes Federativos estão imunes a quaisquer impostos, desde que estejam na condição de contribuinte de direito de uma tributação indireta, ou seja, quem pratica o fato gerador.

2.4.1.2. Imunidade Subjetiva dos Templos

A imunidade de qualquer culto visa tutelar a liberdade religiosa. E por razão tudo que estiver em nome das instituições religiosas e que cumpram a finalidade essencial estarão imunes aos impostos.

São imunes os templos ao pagamento dos impostos, devido o Brasil ser Estado laico, ou seja, não tem uma religião oficial.

Está previsto a imunidade dos Templos de qualquer culto no art.150, VI, “ b”, da Constituição da República Brasil(1988).

A imunidade é uma garantia constitucional que contempla os templos religiosos com a finalidade de proteger o direito fundamental da liberdade de crença assegurado aos fiéis de qualquer religião.

2.4.1.3. Imunidade Subjetiva das Entidades

A imunidade é conferida as entidades de assistência social sem fins lucrativos, entidades de educação sem fins lucrativos, partidos políticos e de suas fundações e os Sindicatos dos trabalhadores.

A garantia da desoneração tributária dos partidos políticos e das entidades sociais tem a ver com pluralismo político prevista na Carta da República.

No que tange a imunidade dos sindicatos dos trabalhadores é garantia constitucional da liberdade de associação sindical.

De acordo com Alexandre (2014, p.170) essa garantia não é considerada como imunidade tributária, mas uma isenção por depender de uma regulamentação legal.

O Supremo Tribunal Federal editou súmula de nº 724 referente ao aluguel de imóvel e o patrimônio pertencente à entidade religiosa. O entendimento da Suprema Corte se encontra consolidado na súmula referida, que segue teor a seguir:

STF- Súmula nº 724. “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “C”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”. (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 724. Brasília, DF, 9 de Dezembro de 2003.www.stf.jus.br)

Para que essas pessoas façam jus à imunidade deverão cumprir três requisitos constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional: não podem distribuir lucros, não podem encaminhar valores ao exterior; manter livros contábeis atualizados e cumprir todas as obrigações acessórias.

2.4.2. Imunidade Objetiva

A imunidade objetiva tem a ver com o objeto a ser tributado. Essa imunidade tem o condão de garantir a liberdade de comunicação, manifestação de pensamento, 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. A imunidade objetiva se divide em dois tipos em livros e fonogramas.

2.4.2.1. Imunidade Objetiva dos Livros

No caso são imunes os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Os livros têm como objetivo a transmissão de pensamento e ideias formalmente orientadas, não importando o conteúdo, está incluída nessa imunidade apostila e álbum de figurinha.

Nesse sentido, os periódicos que transmitem pensamentos e ideias formalmente orientadas, salvo os eminentemente publicitários, no caso a lista telefônica é o único catálogo imune. Também são imunes revistas, jornais e filmes todos publicitários, não gozam de tal imunidade: editora, gráfica e a tinta.

2.4.2.2. Imunidade Musical de Fonogramas e Videofonogramas

A imunidade musical é uma modalidade nova que se deu em decorrência da Emenda Constitucional 75/2013, conhecida como PEC da música, que tem como principal intuito imunizar os fonogramas e os videofonogramas.

Tem como principal objetivo essa imunização baratear o consumo e o combate à pirataria através da PEC da música, incentivar as pessoas adquirirem esses produtos para com isso aumentar a difusão da música ou fonograma, e os vídeos e imagem chamada de videofonograma.

São contemplados pela imunidade tributária os estúdios e as músicas, os artistas brasileiros cantando música brasileira ou estrangeira exceto cantor estrangeiro, os vídeos e a imagem.

Na concepção de Costa:

Fonograma é o registro de ondas sonoras – a própria música –, e videofonograma, por sua vez, o registro de imagens e sons, em determinado suporte.

Os valores homenageados pela nova imunidade coincidem com alguns dos contemplados pela norma imunizante da alínea *d*: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, bem como a expressão da atividade artística.

O intuito é incentivar a produção musical de autoria e/ou interpretação brasileiras, por meio de CDs, DVDs e outras mídias, desonerando esses itens da carga tributária de impostos.

Observe-se a ressalva efetuada na cláusula final do dispositivo, que veda o tratamento tributário excepcional na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

Tal imunidade afasta, a nosso ver, a exigência de Imposto de Importação, Imposto de Exportação, ICMS, IPI e ISSQN. Com relação ao IPI, não haverá imunidade na etapa industrial apontada. (COSTA, 2014, p.86).

No entanto, no que concerne a industrialização da fita ou replicar para vender, não estará imune, ou seja, nesse caso vai incidir a cobrança do imposto.

3 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1. Imunidade Religiosa e os Conceitos de Culto e Templo

Para melhor compreensão com relação abrangência do conceito de culto e templo será exposto o entendimento doutrinário.

Na opinião Brito:

As igrejas podem se constituir livremente, sendo vedado ao Estado subvencioná-las, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com elas relação de dependência ou aliança, seja para beneficiá-la ou prejudicá-las, ressalvada unicamente a colaboração de interesse público, sobretudo nos setores educacional, assistencial e hospitalar. (BRITO, 2014, p.6)

Para Ferreira Filho (2005, p. 66), culto, é uma cerimônia religiosa caracterizada com ritos e atitudes, resumido em reverência e adoração divina, objetiva-se adorar a Deus ao evoluir a espiritualidade.

Na mesma linha Sabbag (2014, p.305) defende que a imunidade abrange todas as formas de manifestação religiosa, até mesmo a mais exótica e extravagante desde que possua racionalidade e organização.

Nesse sentido, não são contemplados com imunidade as seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que pratiquem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou fanatismos devaneador ou visionário.

A doutrina a exemplo Sabbag (2014, p.306) tem enfrentado dificuldades em reduzir o termo Templo a planos cartesianos, e a prática tem mostrado uma expansão imensa das igrejas pelo mundo com conceituações variadas, frustrando assim a tentativa de uma definição precisa do termo.

Na definição de Sabbag (2014, p.305) a palavra *templu* vem do latim e é o local destinado a realização do culto. Em Roma antiga era local aberto ao público, reverenciado pelas autoridades religiosas simbolizando a ideia da ligação entre o homem e Deus.

O templo simboliza um lugar considerado sagrado, onde os religiosos se reúnem para professar sua fé por meio de rituais de acordo com cada religião.

No transcorrer da história os indivíduos adotaram o templo como local divino e imaculado, sendo intitulado como a casa de Deus, nesse sentido pode-se observar

que são construções arquitetônicas, construídos com os recursos adquiridos através das ofertas doadas pelos fieis frequentadores daquele templo, que são revestidos com idealização que homem é reflexo de Deus na terra e tem o dever de ofertar o melhor para casa de Deus. .

Para melhor elucidação Sabbag, ressalta as principais teorias a fim de definir o conceito de templo, Classificando-as da seguinte maneira:

(I) Teoria Clássico-restritiva (Concepção do *Templo-coisa*): conceitua o *templo* como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na *coisificação* do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, v.g., ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado *templo-móvel* (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus etc.); entre outras situações.

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Pontes de Miranda, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros.

(II) Teoria Clássico-liberal (Concepção do *Templo-atividade*): conceitua o *templo* como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desonera-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres).

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carrazza e Hugo de Brito Machado.

Note alguns didáticos exemplos na linha de defesa dessa concepção:

a) não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertencas do templo;
b) não deve haver a incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas);

c) não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesiástico.

Para Aliomar Baleeiro, não se deve considerar templo “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 do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos”.

É possível notar que as duas correntes até aqui apresentadas – a do templo-coisa e a do templo-atividade – apresentam uma característica comum: limitam a imunidade ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades vinculadas a ele. O STF, aliás, sob a égide da Carta Magna de 1946, assim se posicionava:

EMENTA: A imunidade estatuída no art. 31, v, “b”, da Constituição (1946), é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja,

o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo. (RE 21.826/DF, 2ª T., rel. Min. Ribeiro da Costa, j. 02 -07 -1953)Passemos, agora, à concepção do *templo-entidade*.

(III) Teoria Moderna (Concepção do *Templo-entidade*): conceitua o *templo* como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente 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. Nessa medida, o *templo-entidade* extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de *organização religiosa*, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

Curiosamente, segundo Flávio Campos, o texto constitucional registra o vocábulo entidade “*exatas cinquenta e duas vezes e, em todas elas, emprega-o com este sentido de ‘instituição’, ‘associação’, ‘organização’*”.

Como defensores dessa concepção, aproximam-se José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, entre outros.

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

(SABBAG, 2014, p.306-307).

A teoria adotada pela Suprema Corte é a teoria moderna, que comporta além do local da realização do culto, o patrimônio, a renda e os serviços.

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul julgou procedente ação em caso semelhante à teoria adotada em afastando a tributação da casa paroquial, segue julgado:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TEMPLO RELIGIOSO. CASA PAROQUIAL. TRIBUTAÇÃO AFASTADA. Nos termos do artigo 150, VI, b, § 4º, da Constituição Federal, os templos de qualquer culto, assim como o patrimônio, rendas e serviços prestados por estes templos são imunes ao pagamento de impostos, desde que estes estejam relacionados à sua atividade essencial. No caso, está devidamente comprovada que o imóvel objeto de tributação destina-se à atividade religiosa, bem como a casa paroquial serve de moradia para o Padre, sendo, portanto, parte integrante da atividade

essencial. Mesmo em caso de locação, o STF já reconheceu, através da Súmula 724, a imunidade tributária, desde que a renda seja revertida em prol da entidade, cuja destinação milita em favor desta, não tendo o embargado logrado produzir prova em sentido contrário. À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70056534332, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 11/06/2014)(TJ-RS - AC: 70056534332 RS , Relator: João Barcelos de Souza Junior, Data de Julgamento: 11/06/2014, Segunda Câmara Cível, Data da Publicação: Diário da Justiça do dia 17/06/2014)(BRASIL.Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.Ementa: Imunidade tributária.TJRS,2014.Disponível em:www.tjrs.jus.br) (Acesso em 21 de Outubro de 2015).

Nesse prisma, a doutrina tem diferenciados conceitos de templos refletindo diretamente na aplicação da imunidade tributária, devido as diferentes correntes doutrinárias que ainda não chegaram a um entendimento pacífico quanto à extensão da norma imunizante, e a divergência está entorno da norma e todos os entes envolvidos no que abrange templo religioso.

A jurisprudência se manifestou a respeito do tema e se posicionou favorável à teoria que afirma que a imunidade se estende a outros imóveis além do templo. Dessa forma segue julgados do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe:

EMENTA: Agravo Regimental - Reexame Necessário - Execução Fiscal - Cobrança de IPTU - Executada Arquidiocese Metropolitana de Aracaju - Templos Religiosos - Imunidade Tributária - Cabimento - Inteligência do art. 150, VI,b da Constituição Federal - Imunidade que se estende aos prédios e terrenos relacionados às finalidades essenciais da entidade - Presunção de que a renda auferida com os aluguéis é empregada em suas finalidades institucionais - Precedentes do STF - Sentença mantida - Extinção da execução fiscal - RECURSO MANTIDO PELOS SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.(TJ-SE - AGR: 2012209602 SE , Relator: DESA. MARIA APARECIDA SANTOS GAMA DA SILVA, Data de Julgamento: 22/05/2012, 1ª.CÂMARA CÍVEL).(BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Ementa: Tributário. Imunidade Tributária. Sergipe: TJSE, 2012. Disponível em: www.tjse.jus.br. (Acesso em 21 de Outubro de 2015).

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO - ART. 150, INC. VI, 'B' E 4º DA CF - REQUISITOS - UTILIZAÇÃO DO IMÓVEL, OU DE EVENTUAIS PATRIMÔNIOS, RENDAS OU SERVIÇOS DELE ADVINDOS, PARA OS FINS ESSENCIAIS DA ENTIDADE - SENTENÇA MANTIDA- RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO - DECISAO UNÂNIME. -Nos termos do disposto no art. 150, 4º, da Constituição da República, a amplitude da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA concedida aos "templos de qualquer culto" não incide apenas

sobre o local onde efetivamente ocorre a celebração do culto religioso, devendo também abranger aqueles imóveis utilizados para a realização dos fins institucionais da entidade, ou que tiverem revertidos eventuais patrimônios, rendas ou serviços dele advindos, ainda que indiretamente, na concretização das suas finalidades institucionais.(TJ-SE - AC: 2010208207 SE , Relator: DES. CEZÁRIO SIQUEIRA NETO, Data de Julgamento: 06/09/2010, 2ª.CÂMARA CÍVEL).).(BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Ementa: Tributário. Imunidade Tributária Templos Religiosos. Sergipe: TJSE, 2012. Disponível em: www.tjse.jus.br. Acesso em 21 de Outubro de 2015).

O STF no RE de nº 21826-DF entendeu, de forma unânime, contrariamente ao acima exposto, decidindo que somente o imóvel em que o templo estava instalado possuía imunidade, ou seja, a igreja, o seu edifício e suas dependências. Aplicando desta forma a teoria Clássico-Restritiva, que restringe a imunidade apenas ao local do templo.

Embora no caso o STF tenha se posicionado contra a extensão da imunidade aos bens pertencentes à entidade religiosa, veremos mais adiante que alguns pontos devem ser criteriosamente analisados quanto a função essencial exercida por esses bens e anexos e em alguns casos o entendimento tem sido predominantemente contrário a este posicionamento em questão.

Frise-se o posicionamento da Suprema Corte não é mais esse como veremos adiante, e devido essa contribuição para sociedade recebem esse benefício dos legisladores.

3.2 Imunidades dos Templos no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Com a consolidação de que o Brasil é um Estado laico, com a garantia da liberdade de culto e de crença, todos os entes passaram a gozar do benefício de maneira isonômica, passando a não sofrer com a interferência do Estado sobre os locais das pregações, das rendas adquiridas além dos serviços.

Neste sentido Brito aduz:

A liberdade de crença assegura que o indivíduo é livre para crer ou descrer em algo além da matéria. Pode professar qualquer religião ou até mesmo se declarar ateu, mas sempre será digno do respeito e da tolerância alheia. As convicções e práticas espirituais são decisões de foro íntimo do ser humano, que não pode ser discriminado e nem forçado a declinar ou a revelar publicamente suas orientações religiosas.
(BRITO, 2014, p.4).

De acordo com Sabbag (2014, p.303) a Constituição de 1946 já previa a imunidade dos templos, que desobrigava os entes do pagamento dos impostos, sendo mantido na Carta Constitucional de 1967.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988 no seu texto disciplinou acerca da imunidade conforme dispõe o art. 150 na sua alínea b.

O artigo 150, da CF/88 Brasil (1988) trouxe expressamente a garantia de liberdade de crença entre os povos, assegurando a prática religiosa independente de crença, desde que não utilize como meio de sacrifícios humanos ou de animais.

No que tange os feriados religiosos não influenciam na religião, devido à laicidade os feriados religiosos são apenas de caráter histórico-cultural.

Nos casos dos casamentos das diversas religiões tem efeito civil de acordo com art.226, § 1º, da Constituição Federal Brasil (1988), ou seja, independente do culto o casamento terá os mesmos efeitos civis.

Sobre os crucifixos em repartições públicas explica Lenza:

A questão dos crucifixos em repartições públicas. Como admiti-los diante da regra de ser o Brasil um país leigo, laico ou não confessional? A única "saída", que vem sendo adotada por algumas decisões (cf. Pedidos de Providências ns. 1.344, 1.345, 1.346 e 1.362/CNJ, no âmbito do Judiciário, j. 29.05.2007), é a ideia de se tratar de símbolo cultural, e não religioso. (LENZA, 2014, p. 1.088).

Como já mencionado anteriormente é vedada a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto. O templo é o local onde são realizados os cultos religiosos, e a leitura do inciso em princípio contempla a ideia de que templo compreende o imóvel ou o espaço físico dedicado ao culto e a vedação de instituir impostos abrangeria apenas os impostos incidentes sobre imóveis.

Igualmente, o § 4º da Constituição da República Brasil (1988) esclarece que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

Baleeiro (2004, p.137) ensina que o patrimônio das instituições religiosas abrange seus bens imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades, vale dizer, o prédio onde se realiza o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis.

Nesse sentido entende Carvalho que:

Estão imunes os templos de qualquer culto. Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b). (CARVALHO, 2012, p.132).

Contempla Sabbag (2015, p. 341) que a imunidade tributária alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas e os serviços destinados aos cultos, sendo assim não incidirá imposto IPTU sobre o local onde se realiza o culto e também o convento; não incidirá o IPVA sobre o veículo pertencente ao ente religioso com tanto que seja utilizado nos trabalhos da igreja ou se for utilizado como templo-móvel; não incidirá o ITBI sobre aquisição de prédio destinado para culto; e também alcança o IR e ISS sobre aplicações financeiras, doações, dízimos e etc.

Enquanto, para Machado (2007, p. 308) só devem ser alcançadas pela imunidade as rendas auferidas pelas contribuições dos fiéis, na celebração de casamento, missas e aluguéis de imóveis, se ficar comprovado a destinação da renda para coibir as atividades mercantilistas, para proteger a economia, pois atuando como concorrente não será albergado pela imunidade, exemplificando nos caso que em que o ente religiosos aluga um estacionamento com frequência configurando como atividade costumeira, no fabrico de pão ou qualquer atividade econômica fora dos propósitos da entidade, que possa intervir na concorrência, estará automaticamente sujeita à tributação.

Baleeiro (1976, p. 91) expresso seu entendimento no sentido de que a imunidade dos templos religiosos não se limita ao local físico de realização de cerimônias, com a interpretação que o templo alcança além da igreja, sinagoga ou edifício, mas também o convento, a residência do pároco ou pastor, a ressalva que não sejam empregados para fins econômicos.

A Suprema Corte se manifestou acerca do tema segue teor do julgado:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que

utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual redestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.(STF - ARE: 800395 ES , Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 28/10/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ementa: Tributário. Imunidade Tributária dos Templos Religiosos. Brasília: STF, 2014. Disponível em: www.STF.jus.br. Acesso em: 03 de Novembro de 2015).

A Suprema Corte entendeu que o ônus de provar que o bem não está cumprindo sua finalidade essencial, ou seja, a destinação do imóvel que estão protegidos com benefício deve ser administração pública. Todavia, permanece imune o ente religioso independente da utilização do imóvel.

Comenta Lenza acerca desse acórdão:

Contempla o art. 150, VI, "b", a denominada imunidade religiosa ao estabelecer, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir impostos sobre templos de qualquer culto (assunto que deve ser aprofundado em direito tributário). Essa regra se mostra de grande relevância, pois impede que o Estado utilize, eventualmente, de seu poder de tributar para embaraçar o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas (art. 19, I). Conforme estabeleceu o STF, "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'. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas 'b' e 'c' do inciso VI do art. 150 da CF. [...] (LENZA, 2014, p.1089).

A comprovação quanto à destinação da renda auferida com os cultos litúrgicos é imprescindível, quanto à locação dos seus imóveis, visando proteger o princípio da isonomia e da livre concorrência, para que a sociedade empresária não fique em total desvantagem, visto que, os bens móveis e imóveis pertencentes ao ente religioso já se encontram albergados pela imunidade.

Nesse condão, seria ilegal favorecer o ente religioso, vez que já são protegidos contra os atos dos entes federativos em cobrar impostos sobre os locais do culto e tudo que abrange o culto.

3.3 Finalidades Essenciais dos Templos Religiosos

Às finalidades essenciais dos Templos, o art. 150, VI, alínea “b” devem ser elucidadas junto com o § 4º do mesmo diploma artigo, esclarece que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

Para Machado (1998, p.87), não é coerente limitar a imunidade no qual o fato gerador dependa apenas do patrimônio, renda ou serviços, ao tratar dos serviços entende ser desnecessária a menção servindo apenas como parâmetro de garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar.

Nesse sentido, não há ainda uma definição por parte da Constituição no que tange a identificação dessas rendas, patrimônios e serviços tratados pela aludida. Não se sabe com clareza quais atividades está contemplada, como consequência a doutrina alberga indistintamente tudo que achar ser finalidade essencial.

No entanto, Costa (2014, p.75) ensina que a finalidade do templo tem a ver com a natureza da entidade que são traduzidas na prática de cultos, formação de religiosos, atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.

Para autora a exoneração constitucional sob esse prisma 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.

Ichira (2001, p.239), partilha de um entendimento semelhante ao concluir que a comercialização dentro do templo tais como: de catecismo, bíblias, livros religiosos, santinhos, revistas, emblemas da instituição, água benta, pílulas de Frei Damião, santos de barro, de porcelana, de madeira etc., hóstia, vinho utilizado exclusivamente na celebração de missas, velas consumidas durante o culto etc., por estarem ligadas diretamente ao templo ou ao culto, estão alcançadas pela imunidade.

A posição majoritária da doutrina é conhecida como teoria ampliativa que considera como elemento fundamental para caracterizar a imunidade à origem do patrimônio renda ou serviço, neste sentido Sabbag se posiciona da seguinte forma:

De início, insta frisar que a dicção do comando (I) patrimônio, renda e os serviços relacionados com a finalidade essenciais (...) 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 se referir a “rendas e serviços”, 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 está em si, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.
(SABBAG, 2014, p.311-312).

O Supremo tribunal Federal adere à interpretação da teoria ampliativa da norma imunizante, considerando como fator determinante a destinação da renda ou do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa. O STF estabelece que sejam imunes as atividades diversas exercidas pela igreja, mesmo que oriundas de atividades outras, não essenciais, mas que a renda seja revertida integralmente na consecução dos objetivos institucionais, não havendo qualquer prejuízo ao princípio da livre concorrência, podendo ser aplicada neste caso *Mutatis Mutandis* o teor da Súmula nº 724 e da Súmula Vinculante nº 52 ambas do STF:

Súmula 724. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "C", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Súmula Vinculante nº 52. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

As aludidas súmulas fazem referências às entidades descritas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal Brasil (1988) que contempla a imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais, educacionais e de assistência social, entretanto pode ser aplicada ao templo religioso por meio de analogia utilizando-se a mesma fundamentação.

Diante do exposto percebe-se que a finalidade essencial dos templos são todas as atividades inerentes à realização do culto, ou da cerimônia religiosa, contemplando dessa forma atividades e bens que estão diretamente ligados à efetivação dessas práticas e para isso devem se incluir na definição de finalidades

essenciais para que possa receber a devida proteção constitucional no tocante a imunidade.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

4.1. Conceito de Bens e Breve Histórico

Na percepção de Di Pietro (2012, p.725-726) os bens públicos começaram a se destacar a partir do direito romano, que eram divididos em institutos tais como: *res nullius* ou coisa *extra commercium*, que eram incluídos as *res communes*(mares,portos,estuário,rios insuscetíveis de apropriação privada); as *res publicae* (terra,escravos,de propriedade de todos e subtraídas ao comércio jurídico); *res universitates* (fórum,ruas,praça pública).

Na idade média, as terras estavam dominadas pelos Bárbaros que foram divididas entre os soldados. Nesse sentido, os bens públicos eram considerados do rei e não do povo como foi verificado pelo direito romano, por conseguinte foi criada uma nova teoria que estendia ao povo o direito sobre o bem público atribuindo apenas ao rei o exercício do poder de polícia que ensejou na classificação de bens públicos.

Os primeiros relatos sobre os bens públicos se deram a partir do Código Napoleônico, que no início eram apenas declarados como insuscetíveis de propriedade privada.

Em seguida o filósofo político Pardessus classificou os bens como de domínio nacional, que são suscetíveis de apropriação privada e produtor de renda e contra a classificação está o domínio público, consagrado por natureza ao uso de todos e ao serviço geral, sendo inalienáveis, imprescritível e insuscetível de servidão.

Enquanto, para o filósofo político Proudhon os bens podem ser classificados em duas categorias adotadas pelo direito francês contemporâneo que são: os bens de domínio público e os bens de domínio privado do Estado.

No Brasil o Código Civil atual adotou um modelo próprio classificando em uma tripartição dos bens públicos de acordo com regime jurídico adotado que são: de uso comum do povo, uso especial e os dominicais.

Nesse viés, os bens que estiverem atrelados à prestação de um serviço público gozam das garantias inerentes aos bens públicos. No caso, dos imóveis dos

tempos de qualquer culto são estes considerados bens de uso comum do povo que tem o objetivo de finalidade pública de satisfazer as necessidades do povo, de forma livre pela população em geral.

Os bens imóveis pertencentes aos templos religiosos que se destinam para fins sociais, ou seja, os bens que tem alguma destinação pública são chamados de bens afetados, com isso não sofrerão a incidência da tributação, seja no imóvel ou nas rendas, vez que não há obrigatoriedade da comprovação quanto à destinação das rendas para fins sociais em prol da entidade religiosa.

A afetação não depende de nenhuma formalidade, é possível que esta seja feita por ato administrativo, por lei ou simples uso do bem com a finalidade pública. Os imóveis que são destinados para o interesse público são declarados como bens de interesse público, a administração pública declara formalmente e de forma justificada o interesse público na alienação desse bem.

Os imóveis, os bens móveis e as rendas fazem parte do acervo patrimonial dos templos religiosos, simbolizados como local onde se realiza o culto. Representa um local onde é possível através de determinados ritos religiosos expressar a fé por ser um bem de uso comum do povo independente se é privado ou público merece um tratamento mais abrangente da legislação.

Diante da situação apresentada vários temas relevantes serão analisados consoantes às imunidades dos tributos indiretos, dos cemitérios e das lojas maçônicas.

4.2. Natureza Jurídica de Bens

Para Di Pietro (2012, p.729), existem muitas controvérsias com relação à natureza jurídica sobre o direito das pessoas públicas sobre os bens de domínio público, esses bens imóveis podem ser públicos ou privados ou de uso especial.

Nesse sentido, Mazza disciplina sobre a controvérsia:

Denomina-se domínio público, em sentido estrito, o conjunto de bens móveis e imóveis, corpóreos ou incorpóreos, pertencentes ao Estado. Assim, em uma primeira aproximação, pode-se dizer que o domínio público é constituído pela somatória dos bens públicos, do patrimônio atribuído pelo ordenamento jurídico às pessoas componentes da organização estatal. A expressão “bem pública”, no

entanto, é mais abrangente do que “domínio público” porque existem bens públicos que são regidos por princípios do direito privado. A legislação administrativa brasileira não apresenta uma definição satisfatória para o instituto dos bens públicos, dando margem para grande divergência na doutrina e na jurisprudência. (MAZZA, 2012, p.532).

Disciplina o art.98, do Código Civil, que os bens são de caráter público os bens de domínio nacional pertencente às pessoas jurídicas de direito público interno, todavia, os demais bens são particulares, independente a qual sujeito pertença.

A imunidade alcança os bens imóveis destinados para realização dos cultos os bens afetados para fins sociais, os cemitérios e no que tange as lojas maçônicas o entendimento jurisprudencial é divergente.

Os cemitérios são bens imóveis, públicos ou privados, de uso especial, que se destina ao sepultamento dos cadáveres e também dos restos mortais, sob o interesse exclusivo do município, ou seja, poder de polícia mortuária do município, que se classifica como público, áreas do domínio público, ou privado que são estabelecidos em terrenos de domínio particular, embora estejam também sob o domínio do Estado devido uma série de aspectos que tem relação entre outros, com a higiene e saúde públicas.

Nesse viés, o cemitério é um local destinado à realização de cultos de diversas religiões, com objetivo de prestarem suas homenagens aos falecidos através de rituais que professam sua fé e crenças, conferindo ao cemitério todas as características de um templo de qualquer culto.

Enquanto a maçonaria sofre tratamento diferenciado, uma vez, que não é afastada a incidência tributária pelos entes federativos por entender que a maçonaria é uma loja e não pode ser considerada uma entidade imune, entendendo que as suas salas não são templos, entendendo-se que a maçonaria não é uma religião.

A natureza da maçonaria é considerada semissecrta, com isso dificulta a interpretação e identificação concreta da existência do caráter religioso das lojas maçônicas. Por conseguinte, a forma de se manifestarem secretamente e a limitação ao acesso às lojas maçônicas perdem a característica de templo, pois estes são abertos ao público, enquanto a loja maçônica não é aberta ao público somente aqueles que participam da sociedade.

4.3. Imunidade Tributária dos Imóveis dos Templos Religiosos

O Brasil é considerado um país laico não tem uma religião oficial, devido à laicidade as instituições religiosas são protegidas contra o poder de tributar do Estado, salvo nos casos daquelas que promovem sacrifícios humanos ou fanatismo. E quando é tributado é para coibir atos de comércio que pratiquem com *animus lucrandi*, sem fins religiosos.

Desse modo, os edifícios e suas instalações pertencentes ao templo abrangendo os bens móveis e imóveis desde que destinados à finalidade, ou seja, o prédio onde é realizado o culto, o local da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos como templos móveis e toda renda do culto religioso são imunes aos impostos.

Nos termos do § 4º do art. 150, CF/88 Brasil (1988) a imunidade aludida alcança somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos. Portanto, os templos que são alcançados com a imunidade são: catedral, sinagoga, casa espírita, terreiro de candomblé, umbanda, mesquita.

O posicionamento de Coelho (2011, p.261-262) acerca do tema é que não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se pratica o culto. Mas, entende que há tributação nos terrenos paroquiais, na mitra, pertencentes as ordens religiosas, seitas e religiões que se tenham destinação econômica; a exemplo de prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc. No entanto, se o imóvel de qualquer ente religioso estiver afetado, ainda que lucrativamente, para fins educacionais ou assistenciais, desde que cumpram o que preceitua a lei complementar, vez que, o tema aludido se enquadra nos deslinde da imunidade das instituições de educação e assistência o benefício persistirá.

Os imóveis pertencentes aos Templos locados para terceiros pode incidir IPTU, caso não se comprove a destinação da renda em favor entidade religiosa se houver provas não incidirá o imposto, mas tem como condição que a renda conexa tem que ser revertida para o propósito religioso. Comprovando que o templo apenas desempenha atividade imobiliária na locação dos seus imóveis não sofrerá desoneração tributária.

No entendimento de Machado (2010, p.300) não é razoável a tese daqueles que sustentam que os imóveis alugados, e seus rendimentos estejam amparados pela imunidade tributária desde que sejam destinados na manutenção do culto. Partindo de outra premissa entende o renomado doutrinador que a locação de imóveis é uma atividade econômica que não contempla o culto religioso. Entende que a desoneração é exagerada, sendo assim as entidades religiosas poderiam se valendo da imunidade desenvolver atividades industriais e comerciais, com intuito de captar meios financeiros para manutenção do culto, usufruindo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência ferindo o art. 170, inciso IV, da CF/88.

Na opinião de Harada:

A expressão *templos de qualquer culto* abrange não só o edifício onde se realiza a prática religiosa, como também o próprio culto e sem qualquer distinção de ritos. Aliomar Baleeiro inclui na imunidade o convento os anexos, inclusive a residência do pároco ou pastor, assim como a embarcação, o avião ou o veículo utilizado como templo móvel exclusivamente para a prática do culto.

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vem sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre seitas próprios membros da mesma seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente; com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna. (HARADA, 2010, p.396).

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento contrário, tendo editado primeiro a súmula nº 724 e decidiu a Corte transformar o tema proposto em súmula vinculante editando a súmula vinculante de nº 52 com seguinte teor:

STF- Súmula Vinculante nº 52. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Estas súmulas são aplicadas, *Mutatis Mutandis*, aos casos de imunidade dos Templos Religiosos.

De acordo com Amaro (2012, p.121-122), a imunidade dos templos e das entidades previstas na alínea “c” atinge somente o patrimônio, a renda e os serviços

relativos com as suas finalidades essenciais, com o disposto no parágrafo quarto do aludido diploma legal.

A título de exemplo, a Igreja Universal do Reino de Deus inaugurou no dia 30 de Julho de 2014 no Braz localizado na cidade de São Paulo, a réplica do templo de Salomão intitulado como “Templo Salomão” uma construção monumental que foi projetada no ano de 2007 e concluída no ano de 2014 com capacidade para 10.000 mil fiéis e tendo como líder o Bispo Edir Macedo. Para construção do templo foram utilizadas pedras de cantaria que foram importadas de Israel numa aquisição total de 39.009,37m² da referida pedra.

No entanto, a Quarta Turma do Tribunal Regional da 3ª Região, decidiu por unanimidade que não incidiria Imposto de Importação, Imposto de Produtos Industrializados, na importação de lotes de pedras destinadas à construção do templo. Conforme entendimento do Desembargador Federal André Nabarrete, relator do acórdão, a Constituição Federal assegura a liberdade de crença religiosa (artigo 5º, incs. VI e VIII) salvaguardada dessa garantia, veda que quaisquer entes da Federação criem impostos sobre templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, alínea “b”, CF).

Portanto, a obrigatoriedade de demonstrar a destinação das rendas auferidas nos diversos patrimônios imobiliários e mobiliários pertencente aos templos religiosos, é de suma importância, pois sem essa comprovação, da destinação das rendas adquiridas com o culto, missa, batismo entre outros serviços fica impossibilitado o reconhecimento da imunidade.

4.4. Imunidade Tributária das Lojas Maçônicas

A maçonaria é uma sociedade de caráter secreto que têm como símbolos os instrumentos do pedreiro e do arquiteto, cujos membros se denominam maçons. Juridicamente é considerada uma corporação civil. No sentido vulgar é toda construção em que se usam pedras, tijolos, argamassas e cimento.

A análise da aplicação ou não da imunidade religiosa nas lojas maçônicas é exíguo por parte da doutrina e da jurisprudência, em virtude da dificuldade de compreender o objetivo da maçonaria no ordenamento jurídico.

Sabbag (2014, p.316) traz um julgado do Tribunal de Justiça de Distrito Federal no Processo de nº 2003.01.5.009352-5 em considerou como templos as

lojas maçônicas, para fins de imunidade tributária, afastando-se a incidência do IPTU.

No entanto, Fazenda Pública do Distrito Federal divergiu do entendimento do Tribunal de Justiça, com isso entende que a loja maçônica não pode ser considerada uma entidade imune, e as suas salas de reuniões não são “templos”, concluindo que a maçonaria não é uma religião.

Argumenta o STF que a maçonaria não pode ser alcançada com a imunidade, pois seus rituais são dissociados do conceito divino; acessibilidade restrita às reuniões; por último a imunidade para maçonaria é fruto de achismo, violando o princípio da isonomia. Por conseguinte, a maçonaria não é compreendida como religião, pois em virtude da sua natureza é considerada semissecrета dificultando a identificação precisa da existência do caráter religioso.

Outra parte da doutrina, a exemplo de Sabbag defende que a maçonaria deveria ser considerada Templo para fins de imunidade tributária, uma verdadeira religião comparando com outras religiões existentes no Estado Laico. Ainda que a loja maçônica não se apresente como igreja, no sentido restrito do termo, não se pode afastar a ideia de religiosidade.

Insta salientar, que a Constituição não imuniza a igreja, mas o templo, uma vez que são no templo realizado os rituais professando a fé na crença em Deus partindo dessa premissa os defensores da maçonaria entende que a forma da organização e manifestação do rito litúrgico nas suas reuniões acerca de cerimonial, doutrina e símbolos, torna a maçonaria uma religião.

De acordo com Sabbag é possível afirmar:

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.316).

Acrescenta Sabbag (2014, p.316) que a Lei Complementar de nº 277 no seu art. 8º c/c a Lei Complementar de nº 363 ambas do Distrito Federal, prevê a isenção do IPTU para os imóveis construídos e ocupados por “templos maçônicos”.

O legislador do Distrito Federal dispõe sobre a isenção de IPTU para as lojas maçônicas, cita no seu dispositivo que as lojas maçônicas são interpretadas como templo religioso, conforme dispõe no art. 8º da aludida Lei Complementar que: 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 nãoinscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar.

No entanto, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal considera a maçonaria como uma sociedade religiosa, pois suas lojas têm correlação com templo prevista na Constituição Federal, logo é imune aos impostos, em decorrência da liberdade religiosa assinalado no ordenamento jurídico.

Entendeu o Supremo Tribunal Federal no RE 562.351 que a maçonaria é interpretada como uma ideologia de vida e não religião, e não pode ser imune ao imposto, além de entender que o maçom não tem dogmas, não é um credo, uma grande família, segue teor abaixo do julgado:

Decidiu o Min. Ricardo Lewandowski, acompanhado pela unanimidade dos Ministros do STF, que "... a maçonaria é uma ideologia de vida e não uma religião, assim, a entidade não poderia ser isenta de pagar o IPTU. Segundo ele, a prática maçom não tem dogmas, não é um credo, é uma grande família. 'Ajuda-se mutuamente aceitando e pregando a ideia de que o homem e a humanidade são passíveis de melhoria, aperfeiçoamento. Como se vê é uma grande confraria que antes de tudo prega e professa uma filosofia de vida, apenas isso', disse" (Notícias STF, 13.04.2010. Cf., também, Inf. 582/STF-RE 562.351, Rei. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.09.2012, !. T., DJE de 14.12.2012).

Nesse sentido, com a nova interpretação da teoria moderna o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte comunga do mesmo entendimento da Suprema Corte a respeito da maçonaria:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA. PRAZO PRESCRICIONAL. DESPACHO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLR Nº 118/05. CITAÇÃO. INTERRUPTÃO. OCORRÊNCIA. FALHA NO MECANISMO DA JUSTIÇA. PRESCRIÇÃO APENAS DE UM CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONCEITO DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NÃO ENGLOBA A MAÇONARIA. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE DO IPTU E ISENÇÃO DA TLP. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO (TJ-RN - AC: 36233 RN 2010.003623-3, Relator: Des. Cláudio Santos, Data de Julgamento: 15/06/2010, 2ª Câmara Cível)). (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Grande do

Norte. Ementa: Tributário. Imunidade Tributária. Rio Grande do Norte: TJRN, 2014. Disponível em: www.tjrn.jus.br. Acesso em 30 de outubro de 2015).

Portanto, o entendimento jurisprudencial é que a Constituição Federal não alberga as lojas maçônicas em virtude de não se enquadrar como templo por ser uma sociedade secreta.

4.5. Imunidade Tributária dos Cemitérios

Os cemitérios são denominados como públicos ou privados, senão vejamos a distinção: são cemitérios públicos aqueles situados em terrenos públicos regidos pela administração municipal ou explorado por terceiros mediante concessão, possuindo caráter secular, em razão do laicismo constitucional do Estado.

No entanto, a teoria do domínio privado municipal, não obteve êxito por não haver regras que impedem que os bens dominicais sejam produtivos e o fato dos cemitérios privados também serem sujeitos ao poder de polícia do Poder Público afasta a ideia de domínio privado do município.

São albergados pela imunidade tributária os cemitérios devido a sua natureza jurídica que resguarda todas as características do templo religioso, todavia, no que concernem aos cemitérios religiosos e privados, parte da doutrina e jurisprudência se apresentam resistentes quanto à abrangência da imunidade.

Sob o prisma jurídico o cemitério é um bem imóvel, público ou privado, de uso especial, fiscalizado pelo poder público do município, por meio de negócio jurídico de concessão ou permissão onde são sepultados os mortos.

Sabbag, destaca:

É importante frisar, a guisa de curiosidade histórica, que o art. 72, § 5º, da Constituição Federal de 1891 apontava para o caráter secular dos cemitérios, deixando-os livres a todos os cultos religiosos (Art. 72, § 5º: “Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis”).

No entanto, o Ministro relator Joaquim Barbosa, analisando a questão, frisou alguns pontos de relevo:

- (1) a propriedade imóvel pertence a uma pessoa natural e laica;
- (2) o imóvel estava alugado a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesial;

(3) o imóvel é empregado em atividade econômico-lucrativa, cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa. Para o ínclito julgador, é inequívoco que o produto arrecadado com o pagamento dos alugueres da propriedade imóvel ou mesmo com o produto da venda ou cessão dos jazigos não se destina precipuamente à manutenção de atividades essenciais de entidade religiosa. Pelo contrário, o produto da exploração do imóvel visa ao acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem mais o explore economicamente. (SABBAG, 2014, p.314).

Parte da jurisprudência tem como principal objetivo evitar privilégio na exploração econômica particular em detrimento da proteção da liberdade religiosa e refuta atribuir a categoria de templo de qualquer culto ao terreno em análise e concluiu que não é coerente que terrenos explorados comercialmente por entidade não eclesiástica para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença sejam considerados como templos. Ademais, deixou claro que serviço funerário é atividade de interesse público, especificamente de saúde pública e de saneamento, não se tratando ontologicamente de questão de índole religiosa, pois é possível conceber a existência de doutrina mística que ignore por completo esta questão.

Os estudos acerca do cemitério concluem ser este um local destinado ao sepultamento dos cadáveres ou restos mortais com a finalidade de impedir a disseminação de doenças e de todas as consequências da decomposição dos corpos, resumindo ou caracterizando a função e importância do cemitério somente considerando as questões sanitárias.

No entanto, uma análise feita sob outra ótica, exhibe que o cemitério alcança não só um local reservado ao depósito de restos mortais, sendo chamado por muitos de “campo santo”, por representar um lugar sagrado simbolizado por túmulos. Sendo assim o cemitério torna-se um local destinado a prática de diversos cultos, tendo em vista que as pessoas que ali se dirigem prestam suas homenagens aos seus entes falecidos através de rituais que professam sua fé e crenças religiosas, conferindo ao cemitério todas as características de um templo de qualquer culto.

Ao contrário do entendimento do Ministro Joaquim Barbosa a linha de raciocínio o Ministro Carlos Ayres Brito, no RE nº 544815, é de que os cemitérios não devem sofrer tributação, por serem na sua compreensão revestidos de religiosidade e de um sentimento puro, além de concluir que a tributação sobre os

cemitérios seria ganância do Ente Federativo para recolher tributos desrespeitando a última morada do indivíduo.

Os elementos que fundamentam a concessão do benefício da não tributação previsto na Constituição Federal, não são explícitos, se apresentam de maneira implícita, logo no caso concreto que se dá através do terreno, se for de uma entidade eclesiástica há ausência de tributação. No entanto, se proprietário do terreno for particular que loca para um terceiro, ou seja, empresa de gestão de cemitério auferir renda com a atividade específica, este sofre tributação, podendo-se falar em ausência de capacidade contributiva apenas se houvesse a presença de uma pessoa religiosa, como proprietária do bem em discussão, mas poderia sofrer o risco com a incidência para proteger o princípio da livre iniciativa e à isonomia.

Sob o aludido tema conclui-se que o cemitério pode ser considerado um templo de qualquer culto por preservar todas as características de um templo destinado a práticas religiosas. Não sofre a incidência da tributação amparada pela Constituição Federal.

Nesse sentido, os cemitérios públicos são administrados pelo município, que realiza atividade de inumação dos mortos com seus próprios órgãos e exclusiva responsabilidade, desobrigam os cemitérios públicos do pagamento de impostos uma vez que estão albergados pela imunidade recíproca, que proíbe que sejam instituídos impostos entre os entes federativos.

Os cemitérios privados, sua regulamentação é de com a localização do município, devendo observar a Lei Orgânica daquele município onde se encontra instalada, os cemitérios privados tem como finalidade principal auferir rendas diante disso não é imune aos impostos, essa tributação tem intuito de preservar o princípio da livre concorrência e da isonomia, que no caso o cemitério privado fosse albergados com a imunidade seria uma concorrência desleal.

Existem divergências acerca da imunização dos cemitérios privados, em virtude do princípio da livre concorrência as empresas administradoras sofreriam sérios prejuízos e a argumentação é para afastar a incidência da tributação com intuito de proteger a ordem econômica contra eminente risco à livre iniciativa e isonomia.

5 CONCLUSÃO

A presente monografia teve o propósito de traçar e abordar questões relacionadas à imunidade tributária dos imóveis de qualquer culto.

Primeiramente foi realizada uma abordagem histórica acerca da imunidade tributária dos períodos longínquos, em que somente as classes dominantes eram detentoras do benefício, mas com a separação dos poderes a imunidade passou a alcançar as demais classes menos favorecidas.

Também foi abordado o conceito de imunidade tributária, e foi extraído que o papel fundamental é de garantir a liberdade de expressão e crença sem intervenção do poder estatal.

No decorrer do trabalho foi realizado um estudo detalhado sobre a imunidade sendo esta classificada como imunidade genérica e que se divide em objetiva e subjetiva. A imunidade subjetiva tem a ver com a pessoa ou ente, enquanto a imunidade objetiva tem relação com objeto a ser tributado.

Adiante, o presente trabalho refletiu sobre a imunidade dos templos de qualquer culto, elucidando seu conceito como local que se destina aos rituais litúrgicos através de cerimônias, como também a importância de conceder à imunidade a entidade que desempenha atividade substancial e indiscutível na acepção da sociedade. Foram tratadas as várias teorias acerca do tema, essas teorias trouxeram seus diversos entendimentos na interpretação a respeito da incidência da desoneração dos impostos sobre os templos religiosos.

Por conseguinte, a doutrina se manifestou divergindo sobre o assunto, dividindo-as em três teorias: restritiva, liberal e moderna. A teoria restritiva considera o templo somente o local onde é realizado o culto; no entanto, a teoria liberal alberga no conceito de templo e tudo aquilo que envolver de maneira direta e indireta a realização do culto, compreendendo que seus anexos são considerados como extensão do templo. Por fim, a teoria moderna defende que o templo é uma entidade religiosa que alcança todas as finalidades essenciais prevista na Constituição Federal, em seguida o STF se manifestou comungando do mesmo entendimento, qual seja, que o templo é uma entidade de caráter organizacional.

No capítulo seguinte aduziu-se que para interpretar o templo como entidade precisa-se compreender sua finalidade essencial é que entende a teoria dominante que é a teoria moderna, também adotada pela Suprema Corte que

devem ser desoneradas as atividades diversas do ente religioso, mas desde que sejam destinados ou revertidos as rendas auferidas integralmente para fins institucionais para evitar que o princípio da livre concorrência e da isonomia sejam cerceados.

Como já foi anteriormente consignado o trabalho é sobre a possibilidade da imunidade tributária abranger os imóveis dos templos religiosos.

O trabalho faz uma análise sobre a evolução sobre os bens públicos desde os primórdios da antiguidade até os dias atuais. E quanto à natureza jurídica desses bens percebe-se que há controvérsias com relação ao direito das pessoas de direito público com relação aos bens de domínio público, privado e especial.

O último tópico foi desenvolvido sobre os aspectos inerentes à imunidade tributária dos imóveis dos templos religiosos, dos cemitérios e da loja maçônica.

A fundamentação dos imóveis pertencentes aos entes religiosos por serem beneficiados com a imunidade dos impostos se dá em decorrência da liberdade de crença e liturgias conforme o art.5º, inciso VI, da CF/88, sendo mencionado adiante no art. 150, VI, “b”, alcançados o patrimônio, a renda e os serviços de acordo com § 4º, do todos da Constituição.

Quanto aos cemitérios religiosos tem imunidade tributária por entender que são locais sagrados e estendem as suas características iguais aos templos. Enquanto, os cemitérios públicos são abrangidos pela imunidade por dois motivos relevantes ser bem público e outro por ser essencial a saúde pública, dessa maneira a imunidade recíproca veda que os entes políticos instituem reciprocamente impostos. Por fim, os cemitérios privados, quando explorados economicamente não haverá a incidência da desoneração, pois seu maior objetivo é o lucro.

No tocante a imunidade tributária da maçonaria, mais precisamente a loja maçônica, o assunto não é tranquilo na jurisprudência. A controvérsia se estabelece quanto à abrangência da expressão templo religioso a Suprema Corte não concorda que a maçonaria seja considerada uma entidade religiosa por causa da sua característica peculiar de uma sociedade semissecrta que não deve ser imune aos impostos.

Em síntese os imóveis pertencentes aos templos religiosos serão imunes ao pagamento de impostos, bem como as suas rendas e serviços, previstos no art. 150, VI, “b” e § 4º, da CF/88 desde que comprovadas à destinação das rendas em favor da entidade religiosa. Com relação aos cemitérios se forem públicos esse

destinarem a prestação de atividade econômica não serão beneficiados pela imunidade recíproca, devendo, portanto, recolher os impostos, os privados serão tributados visando o princípio da livre concorrência e da isonomia. No que concerne à maçonaria haverá incidência de impostos sobre seus imóveis.

Nesse diapasão, a Suprema Corte editou duas súmulas acerca da discussão que gravitava em torno do tema proposto a imunidade dos imóveis, sobre a renda e serviços pertencentes a qualquer entidade do art.150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, editou a súmula nº 724 transformando em súmula vinculante nº 52 aplicadas, *mutatis mutandis*, aos casos de imunidade dos templos religiosos.

Portanto, ressalta-se que há um desequilíbrio concorrencial entre os bens imóveis dos entes religiosos já reconhecidos pela doutrina e pela jurisprudência com relação aos imóveis que ainda sofrem com suas destinações. No que concerne os cemitérios cuja distinção eclesiástica e não eclesiásticas define quanto o alcance da imunização, já que o último não é contemplado com desoneração do imposto. Por fim, a maçonaria na interpretação do Supremo Tribunal Federal não é albergada pela imunidade tributária como já explicado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano Amaro. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva 2012.

ALEXANDRE, Ricardo Alexandre. **Direito Tributário Esquematizado**. 8ª ed. ver. atual.,e ampl.Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método,2014.

BALEEIRO, Aliomar.**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. **República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > Acesso em: 14 de out. 2015.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 05 de out. de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 30 de set. 2015.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Jurisprudência STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 02 de out. 2015.

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SERGIPE. **Jurisprudência TJSE**. Disponível em: <<http://www.tjse.jus.br>>.Acesso em :21 de out.2015

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO NORTE. **Jurisprudência TJRN**. Disponível em <http://www.tjrn.jus.br> > Acesso em: 21 de out. de 2015.

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO DE JANEIRO. **Jurisprudência TJRJ**. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br>>.Acesso em : 30 de agosto de 2015.

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Jurisprudência TJRS**. Disponível em <http://www.tjrs.jus.br>>Acesso em 21 de Out. de 2015.

BRITO, Edvaldo Brito. **Direito Tributário**, in: Souza, Arivaldo Santos de,Santos.Guilherme Santos;Machado,Hugo de Brito;Martins, Ives Gandra da Silva (Org.)Direito Tributário Estudos Avançados em Homenagem Edvaldo Brito.São Paulo: Atlas,2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanela de. **Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Curso de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LENZA, Pedro. **Curso de Direito Constitucional Esquematizado**, 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Imunidade Tributária e Seus Novos Aspectos**, in: Martins, Ives Gandra da Silva (Org.) **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva 1995.

NOVELINO, Marcelo Novelino. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Método Gen, 2011.

SABBAG, Eduardo Sabbag. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

