

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

ANTÔNIO PAES DE ARAÚJO JUNIOR

**TERMOS PRÁTICOS E TEÓRICOS DOS CRITÉRIOS POSTOS À FINALIDADE
ESSENCIAL DAS ENTIDADES RELIGIOSAS PARA CONCESSÃO DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Aracaju/SE

2016

ANTÔNIO PAES DE ARAÚJO JUNIOR

**TERMOS PRÁTICOS E TEÓRICOS DOS CRITÉRIOS POSTOS À FINALIDADE
ESSENCIAL DAS ENTIDADES RELIGIOSAS PARA CONCESSÃO DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe - FANESE,
como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau
de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

Aracaju/SE

2016

ANTÔNIO PAES DE ARAÚJO JUNIOR

**TERMOS PRÁTICOS E TEÓRICOS DOS CRITÉRIOS POSTOS À FINALIDADE
ESSENCIAL DAS ENTIDADES RELIGIOSAS PARA CONCESSÃO DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe –
FANESE, como um dos pré-requisitos para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Esp. Olavo Pinto Lima
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Esp. Laércio Ferreira Batista
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

A Deus, aos meus pais, irmãos, sobrinhos, minha namorada e a todas às pessoas que ajudaram ao meu progresso profissional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me concedido saúde, sabedoria e força para alcançar meus objetivos.

Ao professor orientador Matheus Brito Meira, pela compreensão, estímulo, paciência e atenção na elaboração do presente trabalho, bem como por ser um excelente profissional.

A Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe pela chance de apresentar esse trabalho tão fundamental no âmbito acadêmico e com certeza para sua aplicação na realidade prática.

E a todos que contribuíram de alguma forma para esta conquista, o meu muito obrigado.

A religião é fenômeno tão primário que todo o conhecimento humano, primeiro surgiu como fruto de revelação divina ou como presente concedido pelas potências celestes ao homem, assim tem sido desde sempre em todas as culturas em sua infância.

Werner Nabiça Coelho

RESUMO

O presente trabalho monográfico se desenvolve no âmbito das atuais atividades essenciais das entidades religiosas, ressaltando o crescimento imoderado dos centros eclesiais no Brasil, sem conhecer ao certo a sua real finalidade, empregando-se em determinados casos a imunidade constitucional para gerar, de algum modo, fatos fraudulentos em desfavor da sociedade. Dessa maneira, para o aprendizado, fora necessário esmiuçar o conceito de imunidade tributária, seus atributos e algumas espécies enumeradas pela doutrina e jurisprudência, tal como sua ótica sobre a necessidade deste benefício fiscal frente à sociedade, observando a finalidade do legislador ao preservar tal Direito Constitucional. Um dos objetivos é detectar os termos práticos e teóricos dos critérios postos às finalidades essenciais relativo a imunidade religiosa, assegurada tanto pela Constituição Federal quanto pelo Código Tributário Nacional, com fulcro no entendimento da jurisprudência e da doutrina. Por fim, se verifica a dificuldade do Poder Público em fiscalizar as entidades religiosas referente as suas finalidades essenciais, bem como a omissão legislativa de instituir Setor dentro das Secretarias das Fazendas para controlar e auxiliar as obrigações acessórias tributárias das referidas entidades, no intuito de minimizar possível utilização irregular da imunidade com conseqüente redução da carga tributária.

Palavras-chave: Imunidade. Templo. Constituição. Imposto. Fiscalização.

ABSTRACT

This monograph develops within the current core activities of religious organizations, highlighting the immoderate growth of ecclesiastical centers in Brazil, without knowing for sure its real purpose, using in some cases the constitutional immunity to generate somehow, fraudulent facts to the detriment of society. Thus, for learning, was necessary scrutinize the concept of tax immunity, their attributes and some species listed by the doctrine and jurisprudence, as its perspective on the need for this fiscal front benefit to society, noting the purpose of the legislator to preserve this right Constitutional. One of the goals is to identify practical and theoretical terms of the criteria points to the essential purposes on the religious immunity, guaranteed both by the Constitution and by the National Tax Code, with fulcrum in the understanding of case law and doctrine. Finally, it appears the difficulty of the government to oversee the religious organizations regarding their essential purposes and the legislative omission to institute Sector within the Departments of Farms to monitor and assist the tax accessory obligations of these entities in order to minimize possible irregular use of immunity with consequent reduction of the tax burden.

Keywords: Immunity. Temple. Constitution. Tax. Oversight

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	13
2.1	Síntese Histórica da Imunidade.....	13
2.1.1	Conceito de Imunidade Tributária.....	14
2.1.2	Posição Doutrinária Sobre Imunidade Tributária	16
2.2	Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva	17
2.3	Diferença Entre Imunidade e Isenção	19
2.3.1	Entendimento Jurisprudencial Sobre a Diferença de Isenção e Imunidade Tributária.....	21
3	TIPOS DE IMUNIDADE.....	23
3.1	Imunidade Objetiva.....	23
3.1.1	Imunidade Sobre Livros, Jornais, Periódicos e o Papel Destinado à Sua Impressão.....	23
3.1.2	Imunidade de Fonogramas e Videofonogramas Musicais	26
3.2	Imunidade Subjetiva	27
3.2.1	Imunidade Recíproca.....	28
3.2.2	Imunidade Tributária dos Partidos Políticos, suas Fundações, das Entidades Sindicais dos Trabalhadores, das Instituições de Educação e de Assistência Social, Sem Fins Lucrativos.....	31
4	IMUNIDADE SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	34
4.1	O Que é Templo?	35
4.2	Finalidades Essenciais Dos Templos De Qualquer Culto	37
4.3	Fiscalização Das Finalidades Essenciais Das Entidades Religiosas Imunes	38
4.4	Análise Crítica Sobre Os Templos Religiosos	40
4.5	Imunidade Religiosa e os Cemitérios	41
4.6	Imunidade Religiosa e as Lojas Maçônicas.....	43
4.7	Entendimento Jurisprudencial Da Imunidade Tributária Sobre Os Templos De Qualquer Culto.....	44

5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
	REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como finalidade analisar e esclarecer o privilégio constitucional da imunidade tributária. No entanto, diante de várias nuances a serem abordadas sobre a matéria, esta produção textual irá tratar especialmente sobre as imunidades dos templos de qualquer culto, conforme o artigo 150, VI, “b” CRFB/88 estabelece.

A importância do assunto funda-se na necessidade de apresentar a deficiência da fiscalização dos Entes Federativos sobre as finalidades essenciais das entidades religiosas, a qual tem garantia de imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988, ligado à apresentação dos termos práticos e teóricos, observando assim a relação entre a atividade essencial e a fiscalização realizada pelo Estado e o aumento desenfreados dos templos sacerdotais, conforme relata Eduardo Sabbag (2014, p.296).

Outrossim, o estudo tem grande destaque no atual campo econômico e tributário, uma vez que a imunidade fiscal está ligada aos templos religiosos como um todo, retratando, por exemplo, tudo aquilo que é essencial para o desenvolvimento de uma religião e, assim, ser privilegiada da imunidade tributária para, conseqüentemente, ter redução de custos financeiros; da mesma maneira, será apresentado conceito doutrinário da imunidade religiosa, com a finalidade de fortalecer o entendimento do trabalho.

Ressalta-se que o benefício constitucional-tributário (Constituição Federal e Código Tributário Nacional) veio a existir justamente para assegurar a manutenção do Estado Laico, assim como garantir a isonomia entre todas as religiões, a fim de que estas preguem suas doutrinas religiosas sem a incidência da carga tributária imposta pelo Estado.

Contudo, de acordo com os ensinamentos do professor Eduardo Sabbag (2014, p.296), apesar da imunidade em templos de qualquer culto ter sua importância enquanto sua base teórica, na prática, o que acontece é uma falta de fiscalização do Poder Público sobre as entidades devotas, evidenciando em determinados casos, fraudes com a utilização do benefício fiscal para lucros ilegítimos.

O trabalho será desenvolvido por meio de uma pesquisa qualitativa, no tocante a materiais bibliográficos dos principais especialistas na seara do direito tributário e constitucional, a fim de verificar aplicação do instituto constitucional apresentando os aspectos negativos e positivos com relação às entidades hieráticas, diante da atuação da Administração Pública.

Dessa maneira, faz necessária a utilização de uma biblioteca jurídica (livros, artigos científicos, dissertações e teses disponíveis na internet), no ramo do direito tributário, para definir os melhores conceitos, o mais adequado entendimento e, por conseguinte, um compreensivo desfecho do tema.

Ademais, será utilizado como fundamentos legais e jurídicos a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, em especial o artigo 150, Inciso VI, “b”, e o Código Tributário Nacional, especificamente em seu artigo 9º, Inciso VI, “b” e, por fim, súmulas e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais de Justiça Pátrio.

O método compatível para assimilação do conteúdo é o dialético, uma vez que se busca ponderar acerca da realidade dos critérios postos para concessão da imunidade tributária às entidades religiosas.

No primeiro capítulo, será abordado a síntese histórica da imunidade tributária, assim como a sua conceituação, observando as posições doutrinárias sobre a matéria e sua aplicação no direito constitucional e no direito tributário. Foram também elencados no primeiro ponto os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, bem como a diferença básica entre a imunidade e a isenção tributária, ressaltando o entendimento do Poder Judiciário sobre o assunto, observando que ambos os institutos são benefícios fiscais que visam desacentuar a carga tributária para certas entidades.

Já no segundo capítulo, o foco é explicar o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre as imunidades previstas no artigo 150 da Constituição Federal da República do Brasil de 1988 e no Código Tributário Nacional, quais sejam: i) imunidade objetiva – sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretada por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou

arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser; ii) imunidade subjetiva: recíproca; e dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

No terceiro e último capítulo, foi abordado o tema ligado à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, apresentando seus aspectos doutrinários e decisões judiciais relativos ao conceito de templo, às finalidades essenciais do templo de qualquer culto e a fiscalização das atividades essenciais das entidades religiosas.

Fora aduzido ainda uma análise crítica sobre as instituições religiosas, bem como foi feito diagnóstico com o entendimento o Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade dos cemitérios e das lojas maçônicas serem beneficiárias da imunidade religiosa. Por conseguinte, foram apresentadas algumas decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, com a finalidade de acrescentar dados ao estudo.

Por fim, o presente trabalho visa alertar sobre a necessidade da criação de Setor dentro das Secretarias das Fazendas responsável pela fiscalização das entidades religiosas no exercício regular da finalidade essencial para qual foram instituídas, bem como a necessidade de edição de lei para regulamentar as atividades fundamentais desenvolvidas por tais instituições.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Síntese Histórica da Imunidade

Na época do Império Romano os bens de propriedade das entidades religiosas (igreja católica), do Império (públicos) e dos nobres gozavam do benefício fiscal da imunidade tributária, na medida em que não era racional cobrar tributos das Casas Divinas e de seus representantes, sob pena de futuros castigos de Deus, bem como não era plausível o Estado e as famílias ricas custearem suas próprias regalias.

Sendo assim, as demais pessoas que constituíam a sociedade da época, como por exemplo os comerciantes, custeavam as mordomias do Estado.

Com a chegada da Revolução Francesa e da Revolução Industrial no século XVIII, assim como a democratização da imunidade, o que era privilégio fiscal tornou-se uma garantia de liberação fiscal para os entes religiosos e o Estado, uma vez que tal benefício fora implantado em diversas constituições federais, no entanto, excluindo a prerrogativa constitucional-tributária dos nobres. Diante disso, as classes sociais abastadas ficaram insatisfeitas com sua situação de contribuinte, conforme descreve Regina Helena Costa (2001, p.152):

A nobreza não aceitava sua função de contribuinte. Para ela, cumpria aos proletários o encargo fiscal: ou melhor, seria papel do proletariado sustentá-los. Tal situação acabou por desembocar na Revolução Francesa, quando os benefícios não mais seriam exclusivamente de uma determinada classe social, consolidando o Estado Fiscal. Antes das Revoluções, entre elas a francesa, reinava uma situação na qual tanto o clero quanto a nobreza eram instituições autônomas.

No Brasil, em síntese histórica, a origem da imunidade tributária decorreu em templos religiosos e nos bens públicos, os quais desfrutavam da proibição de incidência de tributos.

Entretanto, em decorrência do tempo, o instituto sofreu várias modificações, por exemplo, no Estado de Polícia, na Constituição Federal de 1824 (que extinguiu expressamente a imunidade), e, por fim, na Constituição Federal de 1988, Carta Magna vigente, que trouxe uma nova referência de imunidade, conforme o seu artigo 150, Inciso VI:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser

2.1.1 Conceito de Imunidade Tributária

Preliminarmente, é bom realçar o significado de tributo (que é gênero) antes de adentrar na matéria de imunidade tributária. Tributo consiste em “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, conforme disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Já o imposto, de acordo com o artigo 16 do Código Tributário Nacional, é uma das espécies de tributo “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Nesse raciocínio, o doutrinador Paulo de Barros de Carvalho (2012, p.36) esclarece que o imposto é um tributo que tem como hipótese de incidência um fato qualquer alheio à atuação do Estado.

Em outras palavras, o imposto é um instrumento do Direito Tributário que se delimita como um tributo não vinculado a uma finalidade específica estatal, pois no ato de sua criação ou instituição o legislador não é obrigado a realizar uma contraprestação específica ao contribuinte, todavia, detém o objetivo de recolher recursos para os cofres públicos de forma universal – função arrecadatória – a fim de assegurar o controle da economia estatal, tal como manter o dispêndio resultante das intervenções sociais.

A imunidade tributária procede em um instrumento constitucional que visa restringir à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de exercerem o poder de tributar sobre determinados bens, sujeitos ou direitos, desde que atendam aos requisitos impostos pela Lei Maior Brasileira.

Desse modo, o exercício da competência tributária é mitigado a fim resguardar os traços sociais, culturais ou religiosos, bem como atender os fundamentos e as garantias da República, nos termos dos artigos 3º e 5º da Carta Magna, isto é, não há margens para o legislador criar ou instituir tributos, através de lei sobre determinados bens jurídicos tutelados pela Constituição Federal.

Nesse sentido, relata o professor Eduardo Sabbag (2011, p.281) que a imunidade significa uma limitação no poder do Estado em instituir tributos (limitação suspensiva da competência tributária), no qual o legislador deve utilizar métodos cautelosos para não recolher a obrigação principal tributária dos contribuintes. Assim, Eduardo Sabbag (2011, p.282) demonstra que a lei imunizante é uma incompetência tributária.

Como se vê, a imunidade consiste na falta da relação jurídico-tributário, dado a impossibilidade de incidência da norma tributária nos atos ou sujeitos. Dessa maneira, o direito constitucional-tributário assenta a exoneração de uma entidade em contribuir na parcela da fortuna para o custeio do Estado.

Portanto, ressalta que a Constituição Federal prevê a não incidência tributária decorrente da obrigação principal (obrigação de “pagar”), mas não da obrigação acessória, ensejando ao Estado o dever de fiscalizar os beneficiários da imunidade referente ao cumprimento dos requisitos exigidos pela Carta Magna do Brasil e pela Lei Complementar.

Por fim, é válido destacar a diferença entre competência tributária e a competência legislativa. Com efeito, a Competência Legislativa está prevista no artigo 24 da Magna Carta da República, o qual determina a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para instituir leis sobre a matéria de direito tributário, sendo competência da União legislar sobre normas gerais quanto a operação do direito de tributar, e os demais entes federativos ficam responsáveis para legislar sobre as normas específicas.

A competência tributária é uma concessão dada aos entes públicos para criar tributos. Isto é, a Constituição Federal regula a capacidade de cada ente público para constituir seu próprio tributo, através de leis complementares ou ordinárias, a fim de ocasionar o bem comum com a arrecadação pecuniária das receitas fiscais.

2.1.2 Posição Doutrinária Sobre Imunidade Tributária

Existem na doutrina vários conceitos sobre a imunidade tributária, dado que alguns entendem como não incidência ou falta do poder de tributar, e os outros compreendem ser uma restrição constitucional.

Sendo assim, retrata Hugo de Brito Machado (2011, p.231) que a imunidade é um óbice instituído por uma regra descrita pela Constituição Federal que evita a incidência da legislação ordinária tributária sobre determinado ato, indivíduos ou grupo de pessoas.

Cláudio Carneiro (2009, p. 310), se posiciona pelo seguinte pensamento:

[...] uma não-incidência prevista na Constituição Federal, ou seja, uma proibição ou vedação constitucional ao poder de tributar, daí se tratar de competência negativa. Na hipótese de imunidade não há incidência tributária, não ocorre o fato gerador e, com isso, conseqüentemente, não nasce a obrigação tributária e, obviamente, não haverá qualquer pagamento de tributo.

No entanto, para os demais doutrinadores, como José Eduardo Soares de Melo (1997; apud ICHIHARA, 2002, p. 241), a imunidade não é somente uma forma de não incidência do tributo, mas também uma limitação tributária posta ao Estado, exigida pela própria Constituinte sobre determinadas pessoas, coisas ou instituições. Melhor dizendo, a imunidade é o afastamento da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em gerar tributo.

Por fim, a visão do ilustre professor Eduardo Sabbag (2011, p. 283) que define a imunidade em uma restrição do exercício da competência tributária atribuída pela Magna Carta Brasileira, tendo em vista que o sistema brasileiro de divisão de competência é autoritário e rígido.

Dessa maneira, afirma Eduardo Sabbag que a imunidade é a não incidência constitucionalmente qualificada do tributo, uma vez que o Ente Público retira a

incidência da tributação no caso concreto, visto que está assegurado pela Constituição Federal a sua inércia.

Face o exposto, ambos os conceitos apresentados pela doutrina relatam expressamente onde o privilégio fiscal vai ser aplicado. Outrossim, os conceitos doutrinários supracitados somente estabelecem formas diversas de interpretação da norma constitucional, ou seja, em todas as visões feitas da Lei Maior chegam ao mesmo denominador comum, qual seja: dispensa do pagamento do tributo ao Estado.

2.2 Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva

O princípio da isonomia consiste em coibir tratamentos jurídicos distintos entres contribuintes que se encontram sobre a mesma situação fática, assim como tratamentos iguais para os contribuintes que se encontram em situações fáticas diferentes.

Desse modo, estabelece expressamente o artigo 150, inciso II da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Vale destacar que, o presente princípio tem aplicação imediata, sem qualquer necessidade de edição de uma lei ordinária posterior para sua regulamentação, uma vez que se encontra no rol das garantias fundamentais (cláusula pétrea) estabelecidas no artigo 5º da Constituição Federal:

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

Portanto, a intenção do legislador é combater as desigualdades existentes nas relações fiscais amparadas pelo direito constitucional e tributário, restringindo os

abusos e os atos discriminatórios do Estado que prejudicam a liberdade econômica do contribuinte.

Já o princípio da capacidade contributiva está consagrado no artigo 145, §1º da atual Constituição Federal, e estabelece que o Estado deve cobrar o pagamento do tributo dentro da capacidade econômica do contribuinte. Nesse sentido, segue o art. 145, §1º da CF/88:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desta forma, o princípio da capacidade econômica é uma desagregação do princípio da igualdade já aluída, observando que a capacidade contributiva do indivíduo é atingida por vários impostos, sendo que deve cada contribuinte sustentar a carga tributária de forma igualitária.

É relevante mencionar a Teoria da Justiça Fiscal, que busca reduzir as desigualdades entre os contribuintes, cabendo ao Fisco cobrar a mais (alíquotas diferenciadas) os tributos daqueles que tem mais condições financeiras para suportar a carga tributária e recolher menos impostos dos contribuintes que não possuem capacidade econômica para contribuir com o custeio do Estado.

Pertinente, ao conteúdo da capacidade contributiva leciona Paulo de Barro Carvalho (2012, p.110) que o presente princípio é um alicerce para demonstrar a forte carga tributária suportada pelos contribuintes, bem como uma referência necessária dos juízos de valor sobre a aceitação, a proporcionalidade e a razoabilidade do tributo arbitrário.

Portanto, ainda retratando o pensamento do doutrinador supracitado, é indispensável verificar a capacidade econômica do contribuinte para custear o erário com o pagamento dos tributos, diante de uma enorme problemática de equalizar a possibilidade financeira do indivíduo com o interesse público adequado.

Assim, tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da isonomia tributária estabelecem o fator da justiça fiscal, apto para elucidar as desigualdades de tratamentos fiscais, isto é, visando a melhor distribuição da carga

tributária para os diversos contribuintes que possuem capacidades financeiras diferentes.

2.3 Diferença Entre Imunidade e Isenção

No Direito Tributário Brasileiro existem vários resquícios de dúvidas quanto às diferenciações entre a imunidade e isenção tributária, contudo, é mister salientar que ambos institutos são benefícios que visam envolver uma vantagem fiscal ou simplesmente desacentuar a carga tributária para determinados entes, instituições ou pessoas.

A imunidade tributária, como já descrita acima, é uma ferramenta constitucional que restringe a competência tributária do Estado sobre certos bens ou direitos, isto é, a Constituição Federal afasta o campo de incidência sobre a coisa ou o indivíduo, censurando o legislador infraconstitucional em instituir tributo, através de lei.

Já a isenção tributária é um instrumento legal (legislação ordinária) que visa restringir à União, aos Estados-Membros, o Distrito Federal e aos Municípios através da lei específica, cobrar o pagamento do tributo devido pelos contribuintes.

Assim, a isenção é a exclusão do crédito tributário com parâmetro e fundamento no artigo 150, §6º da Constituição Federal e nos artigos 175 a 178 do Código Tributário Nacional, prevendo também a possibilidade do Estado renunciar uma parcela de sua fortuna, através da reserva legal.

Diante de vários conceitos de isenção fiscal na doutrina, esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 504-505) seu posicionamento sobre a definição do instituto:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. [...] Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse. [...] o encontro de duas

normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).

Por conseguinte, o Código Tributário Nacional em seu artigo 176 e seguintes traz algumas nuances sobre a isenção, entre elas estão à possibilidade de conceder o benefício fiscal para uma determinada região da entidade federativa; de conceder a isenção por tempo determinado e condições preestabelecidas; por fim, a exoneração tributária legal não se estende as taxas, as contribuições de melhoria e aos tributos criados depois da sua concessão, bem como se não for disponibilizada em caráter universal, dependerá de um requerimento administrativo com posterior despacho da autoridade competente.

Ademais, como ocorre na imunidade tributária, na isenção fiscal o contribuinte não está dispensado de cumprir as obrigações acessórias submisso ao ônus principal, sob pena de sanções administrativas.

Com efeito, após explanar o conceito de isenção e algumas de suas nuances, observa-se uma diferença primordial dos dispositivos jurídicos, visto que na isenção ocorrerá o fato gerador, nasce à obrigação tributária, mas devido ao diploma legal isentivo o lançamento será impedido e conseqüentemente não surgirá o crédito tributário, ao contrário da imunidade que nem ocorre a relação-jurídica tributária, dado a impossibilidade da incidência da norma tributária nos atos, sujeitos ou situações.

Nesse esboço, entende Eduardo Sabbag (2011, p. 285) que a isenção é uma possibilidade de dispensa legal do imposto que seria cobrado através do respectivo lançamento. Além disso, o professor Eduardo Sabbag traz o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à diferença entre a isenção e a imunidade. Sendo que para a Suprema Corte a isenção é o impedimento do lançamento do tributo, com a ocorrência do fato gerador e o surgimento do vínculo jurídico-obrigacional; e na imunidade (como já mencionado) nem se inicia a relação jurídica tributária, uma vez que o preceito imunizante reflete um empecilho, resultante da norma Constitucional, na incidência do tributo sobre certos bens, indivíduos e direitos.

Como se vê, a imunidade e a isenção são institutos jurídicos próximos e quase semelhantes, porém, são classes jurídicas distintas, devido ao fato da imunidade ser a liberação fiscal oriundo do texto constitucional e a isenção ser uma recusa legal (através da legislação ordinária) do pagamento do tributo devido pelo contribuinte.

Por fim, é relevante verificar que existem alguns dispositivos constitucionais que no sentido literal da palavra demonstram ser o instituto tributário da isenção, todavia, se enquadram como imunidade tributária. Por exemplo, o artigo 195, §7º e artigo 184, §5º ambos da CF/88, conforme segue:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Ora, percebe-se nitidamente o equívoco do Legislador em usar a nomenclatura “isenção” ao invés de utilizar a palavra “imune”, visto que tais comandos normativos supramencionados estão previstos no texto constitucional, e não estabelecidos por lei.

Diante do exposto, este subcapítulo visa apresentar as principais distinções dos instrumentos jurídicos (imunidade e isenção), a fim de evitar aplicações no ordenamento jurídico pátrio de forma errônea, por exemplo, a autoridade competente utilizar isenção tributária em normas referentes à imunidade. Bem como esclarecer o conceito de cada mecanismo perante o entendimento da doutrina tributária.

2.3.1 Entendimento Jurisprudencial Sobre a Diferença de Isenção e Imunidade Tributária

Diante de várias discussões entre a diferença e aplicação da imunidade e da isenção tributária, a matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal desde 1999 no julgamento da ADI 2.006 - MC de Relatoria do Ministro Maurício Corrêa e, na atualidade ainda são discutidas nos Tribunais de Justiça do Brasil, segue:

A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção. O Poder Público tem legitimidade para isentar contribuições por ele instituídas, nos limites das suas atribuições (art. 149 da Constituição). (ADI 2.006-MC, rel. min. Maurício Corrêa, julgamento em 1º-7-1999, Plenário, DJ de 24-9-1999.) (BRASIL, 1999, não paginado)

E M E N T A-DIREITO PROCESSUAL E ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - INCORPORAÇÃO - TRANSFERÊNCIA DA TOTALIDADE DO PATRIMÔNIO DAS EMPRESAS INCORPORADAS À INCORPORADORA - EXTINÇÃO DAQUELAS - INCORPORADORA QUE TEM COMO ESCOPO SOCIAL A COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS - EXIGÊNCIA DO ITBI PELA MUNICIPALIDADE - DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ISENÇÃO - CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGO 150 E 156, § 2º - ARTIGO 37, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - ARTIGOS 4º, IV e; 5º, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE CAMPO GRANDE - IRRELEVÂNCIA DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA INCORPORADORA - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE FOI CARACTERIZADA COMO NORMA DE ISENÇÃO - TRIBUTO NÃO DEVIDO - MANDADO DE SEGURANÇA JULGADO PROCEDENTE - SENTENÇA REFORMADA. Há nítida diferença entre imunidade e isenção tributária. A primeira é, por natureza, norma constitucional, enquanto a isenção é normal legal, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional, constituindo-se em caráter supressor de uma das hipóteses de incidência tributária. Quando ocorrer incorporação, a sociedade ou sociedades incorporadas se extinguem e seu patrimônio se transferem, por inteiro, à incorporadora. A despeito de se exigir o pagamento do ITBI quando a empresa incorporadora tiver como objeto social a compra e venda de imóveis, prevalece a regra de isenção da exação fiscal quando a lei municipal estabelece hipótese de isenção se na transmissão onerosa de bens ou direitos for realizada em conjunto com a totalidade do patrimônio da pessoa alienante, como é o caso expresso do artigo 5º, § 4º, da Lei Municipal nº 2.589/89 (CTM), do Município de Campo Grande a que o administrador, em atenção ao princípio da legalidade, deve obediência. Recurso conhecido e provido. (TJ-MS - APL: 00225361220118120001 MS 0022536-12.2011.8.12.0001, Relator: Des. Dorival Renato Pavan, Data de Julgamento: 03/09/2013, 4ª Câmara Cível, Data de Publicação: 04/12/2013) (BRASIL, 2013, não paginado)

Desta forma, a diferença basilar apresentada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça de Mato Grosso, chega à mesma conclusão descrita em linhas anteriores, quer dizer: a imunidade é a dispensa constitucional e a isenção é a escusa legal do pagamento do tributo.

3 TIPOS DE IMUNIDADE

3.1 Imunidade Objetiva

A imunidade objetiva visa limitar à União, aos Estados, o Distrito Federal e aos Municípios em exercerem o poder de tributar sobre certos instrumentos, objetos (bens reais) ou situações relevantes para desenvolvimento do bem-estar social.

A dispensa da obrigação tributária objetiva abrange o aspecto material da relação jurídica, sendo no caso desnecessário o conhecimento do dono ou possuidor da coisa para não ocorrer o fato gerador do tributo. Exemplos: imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão.

Os doutrinadores Bruno Bastos de Oliveira e Jaaziel Dias Borges (2014, p. 146) elucidam que a imunidade objetiva retira a possibilidade do nascimento da obrigação tributária, devido ao fato da condição relacionada com a coisa. Ou seja, o contribuinte não será obrigado a pagar o tributo que tem como fato gerador o instrumento imune.

Como se vê, o benefício fiscal é concedido ao contribuinte em razão da coisa comercializada, isto é, essa imunidade não atinge os indivíduos em consequência da sua natureza jurídica.

Por conseguinte, para Luiz Eduardo Schoueri (2011, p.378) a imunidade objetiva somente compreende os impostos sobre produtos industrializados (IPI), os impostos sobre produtos importados (II) e os impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), não incidindo assim os tributos sobre o patrimônio e renda das pessoas imunes.

3.1.1 Imunidade Sobre Livros, Jornais, Periódicos e o Papel Destinado à Sua Impressão

Estabelece o artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

Deseja a Lei Maior proteger a liberdade de expressão, comunicação e pensamento, tal como visa desenvolver a educação. Assim, a imunidade tributária dos livros, jornais, revistas e periódicos foi criado com o intuito de preservar os

instrumentos capazes de divulgar a informação, de modo a semear a cultura entre os povos brasileiros.

Com efeito, o benefício fiscal não está somente adstrito aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, mas também aos instrumentos empregados para produção do mesmo, como os maquinários e as tintas utilizadas para impressão.

Em outras palavras, o artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal e/ou o artigo 9º, IV, “d” do Código Tributário Nacional devem ser interpretado de maneira extensiva (ampla), abrangendo a imunidade tributária todos os produtos utilizados para elaboração do insumo final, quais sejam: livros, revistas e periódicos, dando assim maior efetividade a livre manifestação de vontade, a liberdade de expressão e a cultura prevista pela própria Carta Constituinte.

Nesse sentido, o entendimento de Hugo de Brito Machado (2002, p. 256):

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título, de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção destes objetos. Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido literal.

Ainda no mesmo sentido, o doutrinador Oswaldo Pithon de Pontes Saraiva Filho (1998; apud BALEEIRO, 1999, p. 151) descreve que a imunidade não apenas beneficia o insumo final, mas também abrange todo procedimento de produção, como a revisão de obra, tintas, pastas, fotografias, editoração, maquinário, entre outros.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal vem formalizando seu entendimento sobre a matéria, decidindo também pela interpretação extensiva da imunidade sobre

livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, visto que é necessário preservar os princípios constitucionais mais preciosos, como o da educação e do acesso à cultura, protegidos pela própria Constituinte em diversos casos.

Destarte, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n.º 657 que dispõem: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

A criação da referida Súmula vem unificar o entendimento da Suprema Corte, de que a interpretação do benefício fiscal previsto no artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal e no artigo 9º, IV, “d” do Código Tributário Nacional, deve incidir sobre outros produtos que não estão expressamente descritos na Carta Magna, como os papéis e filmes fotográficos indispensáveis para à circulação de jornais e periódicos, citados na presente súmula.

É importante verificar que a súmula supracitada não é vinculante, isto é, serve somente de parâmetro para outras decisões futuras, não vinculando entendimento de outros magistrados, que de acordo com o princípio do livre convencimento pode julgar o processo conforme sua convicção. Quer dizer, ela é apenas uma unificação das decisões reiteradas sobre a mesma matéria proferida pelo Tribunal Supremo, não instituindo obrigatoriedade para ser seguida, já que não tem força de lei.

Entretanto, nada impede que os Tribunais de Justiça do Brasil, bem como a doutrina pátria ampliem ainda mais a interpretação do dispositivo constitucional, utilizando novos argumentos para estender o alcance da imunidade tributária para outros insumos ou produtos.

Outrossim, é válido destacar que, o Supremo Tribunal Federal ainda não consolidou o seu entendimento sobre a imunidade tributária pretendida sobre os livros digitais, visto que a matéria está pendente de julgamento pela Suprema Corte, sendo que já fora até reconhecida a sua repercussão geral pelo o Ministro Dias Toffoli, conforme o Recurso Extraordinário 330817 do Rio de Janeiro:

EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA

CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL. (RE 330817 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-192 DIVULG 28-09-2012 PUBLIC 01-10-2012). (BRASIL, 2012, não paginado)

Por fim, entende Hugo de Brito Machado (2002, p.252) que a imunidade tributária incidente nos livros, jornais, periódicos e o papel utilizado na impressão, não são somente de impostos, mas também de quaisquer outros tributos, como as taxas e contribuições de melhoria, mesmo que o texto do artigo 150, Inciso VI da Constituição Federal descreva apenas a nomenclatura “imposto”.

3.1.2 Imunidade de Fonogramas e Videofonogramas Musicais

Inicialmente, apenas por conhecimento, é válido esclarecer o conceito de fonogramas e videofonogramas. Os fonogramas consistem na consolidação de uma obra intelectual com uma base material, isto é, a respectiva música; em sua vez o videofonograma estende o conceito de fonograma para os vídeos que produzem áudios musicais.

A Emenda Constitucional n.º 75/2013 inseriu no rol das imunidades estabelecidas no artigo 150 da Constituição Federal os fonogramas e os videofonogramas musicais ou literomusicais, conforme segue:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

A finalidade da presente Emenda Constitucional é dispensar os impostos das produções artísticas que reproduzem sons e imagens criadas no Brasil. Desse modo, as obras musicais ou literomusicais dos artistas brasileiros ficarão imunes à tributação imposta pelo Estado.

Esclarece Eduardo Sabbag (2014, p.346) que a norma constitucional visa reduzir os preços dos CDs, dos DVDs e das músicas online (telefone e internet), em razão do forte comércio de produtos musicais clandestinos - pirataria – no Brasil.

Com efeito, a falta de incidência de impostos nas obras intelectuais visa garantir também a livre manifestação de vontade, de expressão e pensamento do exercício artístico. Ocasionalmente assim, o desenvolvimento cultural do Brasil e, conseqüentemente, o estímulo à educação para melhor capacitar o cidadão ao trabalho.

Por fim, leciona Eduardo Sabbag (2014, p.347) que, a comercialização dos CDs e DVDs beneficia especialmente o consumidor que vai adquirir o produto musical, uma vez que serão desonerados no ato da venda do produto o ICMS, ISS, IPI e IOF (em operações virtuais).

Ademais, o processo de reprodução industrial incide normalmente a tributação devida. Outrossim, na fase de produção das bases matérias da música também não gozam de imunidade tributária, quer dizer o IPI e o ICMS incidem normalmente nos CDs e DVDs.

Aliás, se todas as fases de produção dos fonogramas e videofonogramas fossem imunes, não teria razoabilidade manter Zona Franca de Manaus (maior núcleo de fabricação de CDs e DVDs do Brasil), uma vez que não seria plausível as fábricas investirem nesta região, já que sua localização é carecida de transporte e logística.

3.2 Imunidade Subjetiva

A imunidade subjetiva é a limitação da competência de tributar dos entes federativos sobre certas pessoas protegidas pelo texto da Constituição Federal, na medida em que se leva em consideração as características da pessoa possuidora do patrimônio, da renda e do serviço. Exemplo: imunidade recíproca – imunidade da tributação sobre bens, rendas e serviços dos entes políticos; partidos políticos, entidades de assistência social sem fins lucrativos, entre outros.

Explica os professores Bruno Bastos de Oliveira e Jaaziel Dias Borges (2014, p. 146) que na imunidade subjetiva intenta o legislador proibir o surgimento da obrigação tributária em razão do sujeito que pratica o fato gerador, ou melhor, devido às qualidades vinculadas ao próprio contribuinte.

Assim, na imunidade subjetiva não ocorrerá à relação jurídico-tributária devido às peculiaridades atribuídas ao contribuinte, afastando assim o campo de incidência do tributo sobre o sujeito.

Por fim, é válido ressaltar que tanto a imunidade objetiva quanto a subjetiva podem incidir sobre duas ou mais coisas ao mesmo tempo, o qual caracteriza uma dispensa constitucional mista, tendo como modelo principal a não incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel, conforme prevê o artigo 153, §4º, II da CFRB:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput

[...]

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

3.2.1 Imunidade Recíproca

Imunidade recíproca consiste em uma proibição constitucional do poder de tributar dos entes federativos sobre os patrimônios, as rendas e os serviços das pessoas jurídica de direito público (União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; Administração Pública Indireta regida pelo o regime de direito público – Autarquias, Fundações Públicas, Sociedade de Economia Mista e Empresa Pública - as duas últimas prestadora de serviços públicos sob monopólio estatal), com o intuito de não onerar as unidades políticas integrantes da mesma Federação, evitando que elas se transformem em contribuintes uma das outras.

Assim, dispõem o artigo 150, VI, “a” e §§2º e 3º da CFRB:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

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

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Como se vê, o Legislador Constituinte visa garantir a não cobrança de impostos das pessoas jurídicas de direito público prestadoras de serviço público, não abrangendo assim as entidades que exploram atividade econômica, devido ao princípio da livre concorrência com os demais particulares (administrados), que também exploram operações econômicas.

Nesse raciocínio, ensina o professor Kiyoshi Harada (2012, p. 187) que apenas desfrutam da imunidade recíproca as pessoas jurídicas que estiverem ligadas as atividades essenciais do Estado, ou seja, esse privilégio fiscal não será aplicado para aqueles que exploram atividade econômica, e que são regidas pelo direito privado.

A Constituição Federal proporciona aos Entes Federativos vantagens fiscais referentes aos impostos incidentes sobre seus serviços, rendas e patrimônios, a fim de garantir o real cumprimento de suas obrigações, ou melhor, para que seja prestado o serviço público de maneira adequado, uma vez que os entes não sofrem restrições tributárias ou financeiras para tanto.

A Juíza Federal do Rio Grande do Sul e Professora de Direito Tributário da Esmafesc, Luísa Hickel Gamba (2013, p.7) descreve que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estão favorecidos pela imunidade, visto que possuem autonomia uns com os outros, sendo que somente a população pode exigir obrigações do Poder Público. Aduz ainda a Juíza Federal que os entes públicos integrantes de uma mesma Federação que detém atribuição executiva, não podem ser atingidos pela tributação.

Ademais, é importante verificar outros sujeitos que são alcançados pela imunidade recíproca, como por exemplo, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Diante disso, vale observar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 3.026 afastou natureza jurídica de autarquia da OAB, transformando-a em uma categoria única e independente de personalidade jurídica, diferente dos demais

órgãos fiscalizadores profissionais, porém, ainda preservando a imunidade recíproca. Todavia, não estendeu tal imunidade para Caixas de Assistência aos Advogados.

Outrossim, o Ministro Dias Toffoli do Supremo Tribunal Federal no ACO (Ação Cível Originária) 819 AgR (Agravo Regimental) entendeu que as empresas públicas ou sociedades de economia mista que exercem atividade sob monopólio estatal, como por exemplo a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), também são beneficiárias da imunidade recíproca, *in verbis*:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO QUE RECONHEU A INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO IPVA. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. MATÉRIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. PRECLUSÃO. NÃO PROVIMENTO DO AGRAVO. 1. Conjugando a regra do julgamento antecipado da lide com o procedimento contido no Regimento Interno desta Corte, não há prejuízo nem nulidade em despacho que dispensa produção de provas, determinando diretamente a oitiva da Procuradoria Geral da República, sem a apresentação de razões finais pelas partes, porque lícito o julgamento antecipado quando se trata de matéria exclusivamente de direito. Como não houve instrução probatória no curso do processo, haja vista que foram bastantes para a formação do convencimento do magistrado as provas trazidas na inicial e na contestação, restou desnecessária a apresentação de razões finais. 2. A ausência de intimação do réu do conteúdo do despacho saneador foi suprida pela concessão de vista ao Procurador do Estado do Sergipe, ocasião em que o agravante deveria, sob pena de preclusão, ter alegado seu descontentamento (art. 245, *caput*, do CPC), e não tardiamente em sede de agravo regimental contra a decisão de mérito. 3. A concessão de imunidade tributária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é matéria que resta amplamente difundida nesta Corte, entendimento esse que foi reafirmado na ACO nº 789/PI, ocasião em que restou assentada a presença da regra de imunidade recíproca a afastar a incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre os veículos de propriedade da agravada, independentemente da natureza da atividade desempenhada, se serviço público ou atividade de cunho privado. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ACO 819 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe230 DIVULG 02.12.2011 PUBLIC 05.12.2011 RSJADV jan., 2012, p. 4850) (BRASIL, 2012, p.4850)

Também podemos citar a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero, como empresa que exerce atividade de monopólio estatal, e,

consequentemente imune dos tributos cobrados pelo Estado, conforme o precedente do STF – ACO 1002 ED, Relatora: Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 06-05-2016 PUBLIC 09-05-2016.

Por fim, compreende Hugo de Brito Machado (2002, p. 256) que a imunidade recíproca, assim como na imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, impossibilita o nascimento da obrigação tributária de qualquer tributo (contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, taxas e contribuições especiais), não só apenas do imposto, como está previsto no inciso VI, artigo 150 da Carta Magna.

Entretanto, divergindo da visão de Hugo de Brito Machado, o Supremo Tribunal Federal entende que a referida imunidade tributária refere-se somente a espécie de tributo “imposto”, conforme os seguintes precedentes: RE 416138, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 07/12/2009, publicado em DJe-022 DIVULG 04/02/2010 PUBLIC 05/02/2010; RE 342.336-AgR, rel. min. Eros Grau, DJe 013 DIVULG PUBLIC 11-05-2007 11.05.2007; AI 458.856-AgR, rel. min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ de 20.04.2007; RE 325.302-AgR, rel. min. Carlos Britto, Primeira Turma, DJ de 27.10.2006.

3.2.2 Imunidade Tributária dos Partidos Políticos, suas Fundações, das Entidades Sindicais dos Trabalhadores, das Instituições de Educação e de Assistência Social, Sem Fins Lucrativos

A imunidade prevista no artigo 150, Inciso VI, “c” da Lei Maior vigente, tem como finalidade proteger a independência dos partidos políticos, dos sindicatos, bem como incentivar o governo na atividade pública de assistência social e educacional, desde que não tenham finalidade lucrativa.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei

Para Eduardo Sabbag (2014, p.305) o texto constitucional que concerne o benefício fiscal aos partidos políticos tem como fundamento o pluralismo político, pois sua finalidade é a publicação das ideologias partidárias, através muitas vezes de suas fundações.

Para as referidas entidades supracitadas serem beneficiadas com a imunidade tributária é necessário o preenchimento dos requisitos abordados no artigo 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam: a) não compartilhar qualquer fração de sua receita a qualquer valor; b) investirem no Brasil os seus patrimônios na conservação de suas finalidades institucionais; c) cumprirem com a obrigação acessória tributária, ou seja, escriturarem seus faturamentos e dispêndio em livros aptos para certificar suas lisuras.

Outrossim, o artigo 150, §4 da Carta Magna descreve que os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos dos trabalhadores e as instituições de assistência social e educação sem finalidade lucrativa somente serão privilegiados com a não incidência de imposto em suas rendas, serviços e patrimônios quando respeitarem as finalidades essenciais para quais foram criadas. Ou seja, a imunidade tributária também atinge os bens móveis e imóveis, caso as entidades favorecidas estejam utilizando para sua atividade essencial.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 742, no qual reproduz que todas as pessoas previstas no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal terão os imóveis desonerados de IPTU ainda que estejam alugados para terceiros, todavia, os valores obtidos através desta locação deverão ser utilizados para as finalidades essenciais das entidades supracitadas.

Entretanto, diante das sucessivas discussões sobre a matéria à própria Suprema Corte converteu a Súmula 724 na Súmula Vinculante 52, conforme o precedente representativo a seguir:

Ementa: [...] 1. O Tribunal de origem não divergiu da orientação da Corte no sentido de que a regra imunizante contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal afasta a incidência do IPTU sobre os imóveis de propriedade das instituições de assistência social sem fins lucrativos, mesmo que alugados a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas suas atividades essenciais (Súmula nº 724/STF). 2. O acórdão recorrido concluiu pelo enquadramento da instituição como entidade de assistência social sem fins lucrativos, a partir da análise dos requisitos previstos no art. 14 do Código

Tributário Nacional. Para ultrapassar o entendimento consagrado pelo Tribunal a quo, necessário seria o reexame dos fatos e das provas e da legislação infraconstitucional de regência. Precedentes. 3. A presunção de que o imóvel ou as rendas da entidade assistencial reconhecidamente imune estão afetados às suas finalidades institucionais milita em favor da entidade. Cabe ao Fisco elidir a presunção, mediante a constituição de prova em contrário. (ARE 760876 AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgamento em 4.2.2014, *DJe* de 2.4.2014). (BRASIL, 2014, não paginado)

Por conseguinte, entre as pessoas imunes no artigo 150, IV, “c” da Constituição Federal, a única que não está obrigada a pagar somente o imposto, mas também estão livres do pagamento das taxas e das contribuições sociais, prevista no artigo 195, §7º também da Constituição Federal, são as entidades de Assistência Social sem fins lucrativos, no entanto, estes devem atender os requisitos para a fruição da imunidade.

4 IMUNIDADE SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto começou a ser positivada no Brasil com a promulgação da Constituição Federal de 1946, elaborada pelo então Presidente da República Eurico Gaspar Dutra, a qual previa em seu artigo 31, Inciso V, “b”, a proibição de lançamentos de impostos pela União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a favor dos templos de qualquer culto.

Ato contínuo, a Emenda Constitucional n.º 18/65 (que revolucionou o sistema tributário no Brasil), a Constituição Federal de 1967, bem como a Emenda Constitucional n.º 01/69 preservaram a imunidade religiosa prevista desde Constituição Federal de 1946.

Por conseguinte, a atual Constituição Federal (1988) também conservou a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto, conforme prevê o artigo 150, Inciso VI, alínea “b” (CFRB/88), a qual tem como alicerce a laicidade adotado pelo Estado Brasileiro (previsto no artigo 5º, Inciso IV da CFRB/98), visto que não existe uma religião oficial no país, apesar da predominância do Catolicismo em todo âmbito nacional:

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

[...]

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

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

[...]

VI - instituir impostos sobre

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Da mesma maneira dispõe o artigo 9º do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 [...]

IV - cobrar imposto sobre:
 [...]

b) templos de qualquer culto;

A imunidade religiosa, atualmente, consiste em um instrumento constitucional que visa restringir à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em exercerem o poder de tributar sobre os patrimônios, rendas e serviços das entidades religiosas, desde que as mesmas atendam as finalidades essenciais para qual foram criadas.

Para Ricardo Alexandre (2011, p. 190), a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto visa assegurar a desoneração de impostos, para que não exista óbice no funcionamento e desenvolvimento das entidades religiosas.

Já o jurista Antônio Roque Carraza (1997, p.339) entende que todas as religiões devem ser imunes da incidência tributária, desde que não lesem a moral, bem como não ofendam os bons costumes.

Ademais, da mesma forma que fora ressaltada nas imunidades do capítulo anterior relativo a qual espécie de tributo que o ente será imune, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal na Apelação Cível n.º 64149320108070001 (TJ-DF - APL: 64149320108070001 DF 0006414-93.2010.807.0001, Relator: ROMEU GONZAGA NEIVA, Data de Julgamento: 21/07/2010, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: 28/07/2010, DJ-e Pág. 48) se manifestou anunciando que a imunidade religiosa não engloba outras espécies de tributos, como por exemplo, as taxas, às contribuições sociais, à contribuição de melhoria e aos empréstimos compulsórios, dado que o texto da Carta Magna (artigo 150, Inciso IV, “b”) é claro e direto na utilização do termo “imposto”.

4.1 O Que é Templo?

O conceito de templo para Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2010, p.216), abrange o espaço físico onde são realizadas as consagrações religiosas, ou

melhor, são as edificações que ocorrem as crenças divinas. No mesmo sentido, Plácido da Silva (2007, p.1371) conceitua templo nos seguintes termos:

TEMPLO. Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o local, em que se celebram *cultos ou cerimônias religiosas*. Dir-se-á, então, templo católico, templo protestante. Correntemente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas.

Assim, interpretando de maneira literal e gramatical os conceitos supracitados, as entidades religiosas somente seriam imunes do Imposto Predial de Territorial Urbano (IPTU), dado que o fato gerador do imposto mencionado é a propriedade, posse ou domínio útil do bem imóvel, podendo ser em parte ou total.

Segundo o professor de tributário Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p.151) o termo templo consiste em um local reservado ao culto, sendo assim o ato de devoção pode ocorrer sobre terrenos, navios, automóveis e vagões, ou seja, o conceito de templo pode abranger tanto os locais edificadas quanto os lugares não edificadas.

Outrossim, o consultor legislativo de direito tributário Ronaldo Lindimar José Marton (2013, p.15) também define templo como estrutura física onde são exercidas as devoções religiosas.

Aliás, esclarece ainda Ronaldo Lindimar José Marton (2013, p.16) que desde a Constituição Federal da República do Brasil de 1946, a doutrina vem buscando unificar o conceito de templo, observando a existência de correntes teóricas, como por exemplo o jurista baiano Aliomar Baleeiro (1974, p.92), que buscam ampliar o significado da palavra templo, visto que o mesmo não envolve somente o local que são realizados os rituais religiosos, mas também quaisquer locais ou bens (veículos, embarcações ou até aviões) em que a entidade religiosa utiliza para exercer sua finalidade essencial.

Portanto, é importante verificar que se admite a interpretação extensivamente do termo “templo”. Nesse raciocínio, então, também pode ser citado como exemplo de imunidade religiosa o Imposto sobre Propriedade de Veículo

Automotor (IPVA), quando o veículo utilizado pela instituição religiosa tem o intuito de atender sua finalidade essencial.

4.2 Finalidades Essenciais Dos Templos De Qualquer Culto

Inicialmente, é bom lembrar que a imunidade religiosa está prevista no artigo 150, Inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal, a qual pretende limitar o poder de tributar dos entes federativos sobre os bens, as rendas e aos serviços das entidades hieráticas, desde que o exercício de sua atividade atenda a finalidade essencial para qual foi instituída ou criada.

Dessa maneira, Eduardo Sabbag (2014, p.287) descreve a relação entre a atividade essencial e o ente imune, onde se caracteriza por dois requisitos elementares: o 1º requisito elementar consiste na própria conservação dos templos e cultos, para atender as finalidades institucionais da Igreja, isto é, a redução da carga tributária para assíduo exercício da seita religiosa em favor dos fiéis que frequentam os templos.

Já o 2º requisito elementar abrange que a imunidade tributária sobre os patrimônios, as rendas e os serviços não pode violar o princípio da livre concorrência, uma vez que o caráter empresarial não é compatível com a finalidade essencial do templo, ou seja, a criação de um ente sacerdotal não pode visar lucros em suas operações. Por exemplo: a Igreja não pode abrir um estacionamento para automóveis com fulcro de explorar atividade econômica (utilizado para o público em geral), e ser imune de Imposto de Renda (IR), IPTU ou até mesmo de ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza).

Nesse sentido, leciona Kiyoshi Harada (2001, p.293) que os atos comerciais praticados pelas entidades religiosas, não podem ficar desafetados pela tributação obrigatória, sob pena de lesão ao princípio da isonomia tributária.

O doutrinador Ricardo Silva (2006, p.22) também descreve sobre a finalidade essencial dos templos de qualquer culto, abordando que é necessário a existência de uma conexão entre a reverência religiosa e os patrimônios, rendas e serviços das entidades eclesíásticas, com fundamento nas atividades que asseguram o exercício regular do templo, assim como no desempenho normal do

culto, diante da existência do amparo constitucional do princípio da liberdade religiosa, previsto no rol de direitos e garantias fundamentais.

Com efeito, é válido destacar que a jurisprudência também se manifesta pela necessidade da vinculação dos bens imunes com as finalidades essenciais das instituições religiosas, conforme o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais no julgamento da Apelação Cível n.º 10210130000354001 de Relatoria do Desembargador Edilson Fernandes, segue:

EMBARGOS À EXECUÇÃO - IPTU - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E ENTIDADES ASSISTENCIAIS - NECESSIDADE DE PROVA DE VINCULAÇÃO DOS IMÓVEIS ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS - AUSÊNCIA - RECURSO PROVIDO. As entidades religiosas e assistenciais são imunes ao recolhimento de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços quando comprovado serem necessários à realização de suas atividades essenciais, conforme previsto no § 4º do artigo 150 da Constituição da República. Não comprovada a tributação indevida pela municipalidade, a improcedência do pedido é medida que se impõe.(TJ-MG - AC: 10210130000354001 MG, Relator: Edilson Fernandes, Data de Julgamento: 10/03/2015, Câmaras Cíveis / 6ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 20/03/2015)(BRASIL, 2015, não paginado)

Como se vê, tanto a doutrina quanto a jurisprudência buscam relacionar a imunidade constitucional sobre os bens, rendas e serviços das entidades religiosas com o exercício da sua atividade essencial, a fim de evitar o enriquecimento ilegítimos das instituições devotas através da redução constitucional da carga tributária que tal benefício fiscal proporciona.

4.3 Fiscalização Das Finalidades Essenciais Das Entidades Religiosas Imunes

De início é bom frisar que as atividades essenciais dos templos religiosos possuem sua devida relevância, pois são responsáveis pela preservação e manutenção do cotidiano de todas as religiões sem discriminação, com fulcro no princípio igualdade e liberdade religiosa, retratando assim o direito de todos os brasileiros e/ou estrangeiros em buscarem a sua religião enquanto estiverem no solo brasileiro.

A imunidade religiosa não deve ser utilizada como instrumento de planejamento tributário, em razão da sua função liberal, social e não empresarial, conforme descreve Mark Tollemache (2014, p.9).

Contudo, leciona Eduardo Sabbag (2014, p.296) que diante da dificuldade e a ineficiência do Estado em fiscalizar as atividades essenciais dos entes imunes, bem como perante a falta de órgãos públicos competentes para o controle das obrigações acessórias tributárias, crescem os números de casos em que os templos sagrados utilizam-se da imunidade de forma contrária à Constituição Federal.

Assim, ainda relata Eduardo Sabbag (2014, p.297) que devido à deficiência do Estado em fiscalizar o desenvolvimento de uma entidade religiosa em face da atividade essencial para qual fora instituída, tal como diante da omissão legislativa referente à criação imoderada e desmedida dos templos religiosos, ocorre inúmeros atos abusivos que são suportados pela própria população em geral e, conseqüentemente um enorme dano ao interesse coletivo.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 14 e nos artigos 12 e 13 da Lei 9.532/97 alterada pela Lei 12.973/14 preveem requisitos legais para a concessão do benefício da imunidade tributária sobre as rendas, bens e serviços dos partidos políticos, suas fundações, instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos e entidades sindicais.

Diante disso, a doutrina minoritária, como por exemplo o jurista Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008, p.19), defende o emprego do tratamento diversificado das entidades educacionais e de assistência de social sem fins lucrativos para os templos de qualquer culto, pois conforme o princípio da isonomia tributária, não é plausível admitir que as entidades religiosas tenham posições privilegiadas no âmbito jurídico brasileiro, uma vez que não existe justificações objetivas e coerentes para a desigualdade.

Por fim, é importante verificar que o Poder Judiciário interpreta que as imunidades tributárias incidentes sobre os patrimônios comprados pelas instituições religiosas, tem presunção relativa referente às suas finalidades essenciais, cabendo assim ao Fisco comprovar que tal bem não é revertido para atividade essencial do ente imune, conforme se vê no julgamento realizado pelo Superior Tribunal de

Justiça no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 444193 do Rio Grande do Sul, segue:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. ENTIDADE RELIGIOSA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 333, INCISO II, DO CPC. ÔNUS DA PROVA. 1. Tratando-se a recorrida de entidade religiosa, há presunção relativa de que o terreno adquirido para construção do templo gerador do débito é revertido para as suas finalidades essenciais. Assim é que caberia à Fazenda Pública, nos termos do artigo 333, inciso II, do CPC, apresentar prova de que o terreno em comento estaria desvinculado da destinação institucional. 2. Precedentes: AgRg no AREsp 380.953/ES, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14.11.2013; AgRg no AREsp 239.268/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12.12.2012; AgRg no Ag 849285/MG, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17.5.2007; AgRg no REsp 1215119/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.4.2011. 3. Agravo regimental não provido.(STJ - AgRg no AREsp: 444193 RS 2013/0398718-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 04/02/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/02/2014) (BRASIL, 2014, não paginado)

4.4 Análise Crítica Sobre Os Templos Religiosos

Segundo Eduardo Sabbag (2014, p.296) atualmente no âmbito nacional existe uma reprodução imoderada e desmedida de templos religiosos nas regiões mais habitadas, tais como nos locais mais afastados do Brasil.

Nesse sentido, esclarece Kiyoshi Harada (2001, p. 293), que existe uma enorme simplicidade quanto à constituição de uma entidade religiosa no cenário brasileiro, ocasionando assim inúmeros abusos e, conseqüentemente provocando perniciosidade à sociedade.

À vista disso, descreve novamente Eduardo Sabbag (2014, p.296) que devido aos crescimentos supracitados, aumenta a quantidade de fraudes presentes nas entidades religiosas, uma vez que a imunidade tributária do templo de qualquer culto é utilizada para extrair lucros e privilégios ilegítimos, com fundamento no princípio da liberdade religiosa existente no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Aduz ainda Eduardo Sabbag (2014, p.297) a necessidade da sociedade e do Estado analisarem questões referentes à imunidade religiosa, como por exemplo: i) os ganhos financeiros das instituições religiosas perante a miserabilidade dos seus

fiéis; ii) atos preconceituosos realizados por muitos centros religiosos (condutas homofóbicas, políticas de não uso de preservativos), desrespeitando o princípio da igualdade previsto na Constituição Federal; iii) falta de fiscalização sobre os recursos arrecadados pelas entidades eclesiais; iv) o custeio indireto das atividades vinculadas aos cultos religiosos, por pessoas que não seguem qualquer religião, devido a desoneração dos seus impostos obrigatório.

Ademais, é válido destacar que, percorreu no Congresso Nacional uma Proposta de Emenda à Constituição Federal apresentado pelo Deputado Federal Eduardo Jorge (PEC 176/1993) que suprimia, entre outros, a imunidade religiosa prevista no artigo 150, Inciso IV, “b” da Magna Carta do Brasil.

Entretanto, o presente projeto de emenda constitucional decaiu, sob fundamento da violação da garantia fundamental da liberdade religiosa, assim como que o controle estatal das entidades religiosas poderia ser exercido por servidores públicos que buscariam prejudicar certas religiões.

Por conseguinte, uma percepção básica que ocorre atualmente é a adulteração dos pensamentos protegidos pelos legisladores constituintes, na medida em que suas ideias tiveram fins inteiramente diferentes do que realmente deveriam ocorrer, devido ao fato que a imunidade religiosa busca desonerar os impostos incidentes sobre bens, rendas e aos serviços, desde que haja uma efetiva fiscalização das finalidades essenciais das entidades eclesiais, com o objetivo de que a mesma seja exercida de maneira justa.

4.5 Imunidade Religiosa e os Cemitérios

Cemitérios são áreas usadas para o mortório de pessoas, podendo ser de propriedade das pessoas jurídicas de direito público ou pessoas jurídicas de direito privado.

Na ocasião dos cemitérios serem de posse e propriedade dos entes públicos que possuam natureza jurídica de direito público, será observada a imunidade tributária prevista no artigo 150, Inciso VI, “a” da Constituição Federal (Imunidade Recíproca).

Caso o terreno onde esteja instalado o sepulcrário for de domínio de pessoa jurídica de direito privado, ou melhor, de um particular, e que seja utilizado como

comércio, gerando lucro para o empresário, o mesmo não gozará do benefício da imunidade tributária, devido à falta de amparo legal.

Por conseguinte, a propriedade dos cemitérios que sejam das pessoas jurídicas de direito privado, porém, que exerçam atividade de natureza religiosa, bem como não tenha finalidade lucrativa, visto que uma instituição religiosa não pode ter caráter empresarial, serão enquadradas no privilégio fiscal previsto no artigo 150, Inciso IV, "b" da Carta Magna.

Isto posto, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 578.562 com origem no Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, se manifestou a respeito da possibilidade da imunidade tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) incidentes nos terrenos das entidades religiosas que são utilizadas para instalação de cemitérios, segue:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340) (BRASIL, 2008, p. 334-340)

Verifica-se, portanto, que o Ministro Eros Grau ampliou a interpretação do artigo 150, Inciso IV, "b" da Magna Carta, para abranger a imunidade religiosa nos terrenos utilizados para sepultamentos de pessoas - cemitérios. Além disso, o Ministro do Supremo Tribunal Federal ainda destacou que para a regalia fiscal contemplar os cemitérios da entidade de cunho religioso é necessário considerar e observar as finalidades essenciais da instituição devota.

Logo, percebe-se que a imunidade tributária abrange toda a entidade eclesial, ou seja, abarcar tanto o cemitério, contanto que seja de propriedade das entidades religiosas, quanto às incumbências prestadas pelo mesmo, desde que se enquadre na atividade fundamental da religião.

4.6 Imunidade Religiosa e as Lojas Maçônicas

Primeiramente, será necessário discorrer sobre o conceito de lojas maçônicas, para posterior esclarecimento jurisprudencial sobre a matéria, qual seja: entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 562.351/RS) sobre possibilidade da imunidade religiosa prevista na Lei Maior incidir nas lojas maçônicas.

Lojas Maçônicas, conforme os ensinamentos de Rizzardo da Camino (2013, p.192), consiste em um local organizado por sessões, no qual os maçons se encontram frequentemente para exercerem seus rituais segundo a crença que adotam.

Dessarte, esclarece o doutrinador Antônio Roque Carraza (1997, p.339) que toda instituição hierática será beneficiária da imunidade religiosa, contanto que não lesione os bons costumes, moral e a segurança nacional, sendo assim, as lojas maçônicas também seriam privilegiadas com imunidade religiosa, desde que não ocasione danos ao bem estar social.

Todavia, o Município de Porto Alegre entendendo que as Lojas Maçônicas não são beneficiárias da imunidade religiosa prevista na Constituição Federal, ajuizou uma Execução Fiscal perante a 8ª Vara Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre/RS (n.º 105802962) cobrando o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) obrigatório da instituição Grande Oriente de Rio Grande do Sul.

Nesse ínterim, a entidade maçônica interpôs um Embargo à Execução n.º 112772638 requerendo o afastamento da cobrança do IPTU, sob o fundamento da incidência da imunidade religiosa sobre as lojas maçônicas, porém, foi julgado improcedente. Irresignada, a entidade embargante interpôs Apelação Cível para o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul n.º 70010055200 com os mesmos fundamentos, no entanto, também fora julgado improcedente.

Assim, observando que se tratava de matéria constitucional, a instituição Grande Oriental de Rio Grande do Sul interpôs um Recurso Extraordinário n.º 562.351 para o Supremo Tribunal Federal persistindo na maculação do artigo 150, Inciso IV, "B" da CFRB.

Entretanto, a Suprema Corte no julgamento do referido Recurso Extraordinário, de relatoria no Ministro Ricardo Lewandowski, decidiu em desfavor das Lojas Maçônicas, dado que os Ministros Ricardo Lewandowski (Relator), Ayres

Brito, Dias Toffoli e Carmen Lúcia entenderam que a maçonaria não prega qualquer tipo de religião, conforme segue o citado julgado:

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.(RE 562351, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012) (BRASIL, 2012, não paginado)

Como se vê, portanto, a Suprema Corte Federal não estendeu o conceito de “templo de qualquer culto” para as lojas maçônicas, por entender no presente caso que instituição religiosa é toda aquela que prega ou desempenha qualquer tipo de religião.

4.7 Entendimento Jurisprudencial Da Imunidade Tributária Sobre Os Templos De Qualquer Culto

De início, é bom demonstrar um fato curioso ocorrido no Superior Tribunal de Justiça, em fevereiro de 2005 no julgamento do Recurso Especial n.º 692.972 do Estado de São Paulo, na qual a Igreja Evangélica Apostólica Renascer em Cristo se manifestou perante a Corte Superior sobre a impenhorabilidade das suas receitas diárias oriunda das doações dos fiéis e simpatizantes da instituição religiosa, entretanto, não logrou êxito em seu pedido, sob o fundamento de que as pessoas jurídicas de caráter religioso devem suportar seus compromissos firmados com terceiros, segue:

EXECUÇÃO. CULTO RELIGIOSO. AUSÊNCIA DE BENS QUE GARANTAM A EXECUÇÃO. PENHORA DA RECEITA DIÁRIA. EXCEPCIONAL POSSIBILIDADE. As doações dos seguidores e simpatizantes do culto religioso constituem em receita da pessoa jurídica e esta deve suportar as suas obrigações, dentre elas o crédito da agravante. Ante a ausência de bens que garantam a execução, excepcionalmente, lícito é que a sua receita diária seja penhorada, em percentual que não a inviabilize, até a satisfação do crédito da exeqüente, procedendo-se na forma prevista no art. 678, parágrafo único, do CPC, nomeando-se administrador para a sua efetivação, observado o disposto no art. 728 do CPC." Recurso não conhecido.(REsp 692.972/SP, Rel. Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 16/12/2004, DJ 21/02/2005, p. 227) (BRASIL, 2005, p.227)

Noutro giro, conforme já fora observado na imunidade tributária dos partidos políticos, dos sindicatos dos trabalhadores e das instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos, o Supremo Tribunal editou a Súmula n.º 724 depois convertida na Súmula Vinculante n.º 52, a qual prevê a possibilidade de incidência da imunidade tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) nos imóveis pertencentes somente às pessoas supracitadas neste parágrafo, ainda que locadas para terceiros, desde que os valores recolhidos com os aluguéis sejam revertidos para as finalidades essenciais de tais instituições.

Diante disso, o próprio Supremo Tribunal Federal interpretou a referida Súmula Vinculante de forma analógica para as entidades religiosas, conforme se vê no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n.º 694.453 de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, segue:

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

seus ministros religiosos. III – Agravo regimental improvido.(ARE 694453 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 25/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-156 DIVULG 09-08-2013 PUBLIC 12-08-2013) (BRASIL, 2013, não paginado)

Por fim, diante de várias discussões nos Tribunais de Justiça do Brasil, entre a Administração Pública e as instituições religiosas, quanto ao ônus probatório relativo à demonstração que o patrimônio pertencente a uma entidade religiosa está sendo usada para seus fins essenciais, a Suprema Corte decidiu a favor das pessoas jurídicas de direito privado com natureza de entidade religiosa.

Significando em outras palavras, é obrigação do Estado verificar se a instituição eclesiástica está utilizando os bens de sua propriedade para atender as finalidades essenciais para qual foi instituída, conforme se vê no seguinte julgado da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental do em Recurso Extraordinário com Agravo n.º 800395 de Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, segue:

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 tredestinação 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.(ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014) (BRASIL, 2014, não paginado)

Portanto, se observa que será responsabilidade do Estado apurar se as entidades religiosas estão ou não utilizando seu patrimônio, serviço e renda para suas atividades essenciais, com o propósito de manter ou retirar o benefício tributário em estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um instrumento constitucional com grande importância no cenário nacional brasileiro, uma vez que promove a laicidade na República Federativa, com a desoneração dos impostos devidos de todas as entidades religiosas, sem qualquer distinção entre as ideologias que são pregadas.

Vale destacar que, a citada imunidade visa reduzir ou em determinados casos suprimir a alta carga tributária imposta pela Administração Pública, a fim de que as entidades supramencionadas exerçam suas atividades essenciais com maior liberdade financeira.

Entretanto, se observa que os termos práticos adotados pelas instituições eclesásticas são totalmente diferentes da realidade teórica prevista na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, visto que muitas entidades religiosas utilizam o benefício da imunidade tributária para agir mediante fraude contra a Administração Pública.

Nesse sentido, é válido salientar que as mencionadas entidades não podem exercer atividades de exploração econômica (comercial e empresarial) para fins diversos das suas atividades essenciais.

Outrossim, é importante ressaltar o crescimento estrutural e pecuniário das entidades religiosas diante do aumento da miserabilidade das sociedades, dado que a maioria da população brasileira sofre com a falta de infraestrutura para saúde, educação, segurança pública, transporte e até a falta de moradia por ausência de investimentos financeiros do Estado, enquanto muitas instituições hieráticas expandem seus templos e patrimônios.

Ademais, conforme foi destacado no terceiro e último capítulo, entende a jurisprudência, especialmente a do Supremo Tribunal Federal, que é ônus probatório da Administração Pública certificar que a entidade religiosa não está utilizando seus bens para suas finalidades essenciais e, conseqüentemente não garantir a imunidade tributária para os templos de qualquer culto.

Dessa forma, o Estado será responsável em averiguar se cada entidade sacerdotal está usando seu patrimônio para as finalidades institucionais, em razão da presunção relativa prevista no ordenamento jurídico brasileiro, em outras

palavras, a Administração Pública deverá comprovar o antagonismo do caso concreto para aniquilar a presunção de veracidade.

Todavia, verifica-se uma fragilidade do Estado em exercer seu poder fiscalizatório (controle e repressão) e, consecutivamente analisar se a entidade religiosa está utilizando seus bens, serviços e rendas para as finalidades essenciais institucionais, em razão do crescimento descontrolado do número de seitas hieráticas no país.

Diante disso, recomenda-se a criação de Setor dentro das Secretarias das Fazendas com o regular poder de polícia para fiscalizar as finalidades essenciais das entidades religiosas, a fim de que as mesmas sejam privilegiadas com a imunidade tributária, bem como para restringir o gozo do patrimônio, serviço e direitos destas instituições quando praticarem atos fraudulentos em nome da religião.

Por conseguinte, também se faz necessário à edição de leis com o intuito de regulamentar as atividades essenciais, realizar orientações tributárias e impor sanções administrativas, para que a sociedade como um todo não sofra com possíveis abusos das entidades ditas como religiosas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo 195. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 11 maio. 2015.

_____. Superior Tribunal Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 444.193/RS**. Agravante: Município de Caxias do Sul. Relator: Mauro Campbell Marques, Brasília, DF, 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=33591952&num_registro=201303987180&data=20140210&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 02 out. 2016.

_____. Superior Tribunal Justiça. **Recurso Especial nº 692.972/SP**. Recorrente: Igreja Evangélica Apostólica Renascer em Cristo. Relator: José Arnaldo da Fonseca, Brasília, DF, 16 de dezembro de 2004. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=521293&num_registro=200401532230&data=20050221&formato=PDF>. Acesso em 03 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária nº 819/Sergipe**. Requerente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 17 de novembro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000182516&base=baseAcordaos>> Acesso em: 16 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2006 - MC/Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Relator: Ministro Mauricio Corrêa. Brasília, DF, 01 de julho de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2006%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2006%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d3bdv7d>> Acesso em: 01 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 760.876/SE**. Recorrente: Município de Aracaju. Relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, DF, 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000230536&base=baseAcordaos>>. Acesso em

: 16 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 694.453/DF**. Recorrente: Distrito Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 25 de julho de 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000211552&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 800.395/ES**. Recorrente: Igreja Cristã Maranata Presbitério Espírito Santense. Relator: Ministro Roberto Barroso, Brasília, DF, 28 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=00025319&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, DF, 28 de setembro de 2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000000598&base=baseRepercussao>>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.351/RS**. Recorrente: Grande Oriente de Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 04 de setembro de 2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000198491&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 02 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578.562/BA**. Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico. Relator: Ministro Eros Grau, Brasília, DF, 21 de maio de 2008. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000087098&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 02 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=657.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 52**. 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 para as quais tais entidades foram constituídas. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=52.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 16 set. 2016.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. Vol. I. Rio de Janeiro: Editoria Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros. 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

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

DA CAMINO, Rizzardo. **Dicionário Maçônico**. São Paulo: Mandras Editora, 2013.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação Civil n.º 64149320108070001/Distrito Federal. Apelante: Conferência Nacional dos Bispos do Brasil, Apelado: Distrito Federal. Relator: Desembargador Romeu Gonzaga Neiva. Distrito Federal, 21 de julho de 2010. Disponível em: <<http://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15293395/apelacao-ci-vel-apl-64149320108070001-df-0006414-9320108070001>> Acesso em: 18 set. 2016.

ENCONTRO CIENTÍFICO CULTURAL INTERINSTITUCIONAL, 12.,2014, Cascavel. **Anais Imunidade Tributária Religiosa e a Evasão Fiscal**. Cascavel: FAG e Dom Bosco, 2014. Disponível em: <<http://www.fag.edu.br/upload/ecci/anais/559538e2ec3da.pdf>> Acesso em: 01 maio 2016.

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

GAMBA, Luisa Hickel. A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html> Acesso em: 24 abr. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª ed. Editora Atlas, São Paulo 2012.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LINDIMAR, Ronaldo. A Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. In: **Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados**, Brasília, fev. 2013. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf> Acesso em: 04 abr. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2002

_____. Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33ª Edição revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editora. São Paulo 2012.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul. Apelação Civil n.º 00225361220118120001/Campo Grande. Apelante: Shopping Center Cidade Morena S/A, Apelado: Município de Campo Grande. Relator: Desembargador Dorival Renato Pavan. Campo Grande/MS, 03 de setembro de 2013. Disponível em: <<http://www.tjms.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=372784&cdForo=0&vIcapcha=Sxfrv>> Acesso em: 01 set. 2016.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Civil n.º 10210130000354001/Pedro Leopoldo. Apelante: Município de Pedro Leopoldo, Apelado: Mitra Arquidiocesana de Belo Horizonte. Relator: Desembargador Edilson Fernandes. Belo Horizonte/MG, 10 de março de 2015. Disponível em: <http://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/proc_complemento2.jsp?listaProcessos=10210130000354001> Acesso em: 22 set. 2016.

OLIVEIRA, Bruno Bastos; BORGES, Jaaziel Dias. A imunidade tributária dos templos religiosos a partir da perspectiva constitucional do Supremo Tribunal Federal. In: **Revista Eletrônica Direito FPB**, vol.1, n.1, jul. a dez./2014. Disponível em: <<http://fpb.edu.br/revista/index.php/direitofpb/article/download/60/21>>. Acesso em : 01 maio 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, São Paulo: Dialética, junho-1998.

_____. A IMUIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 78, n. 184, jan.-fev, 2008.

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

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

SILVA, Ricardo. **A imunidade dos templos de qualquer culto**. Monografia (Especialização em Direito Público). - Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira; Centro de Pesquisa, Pós-graduação e Extensão – Ceppe. BDJur, Brasília, DF, abr. 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br//dspace/handle/2011/16922>> Acesso em: 02 out. 2016.