



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTARIO

IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS TEMPOS DE QUALQUER CULTO

Beatriz Romao Alves

RA: 00151455

São Paulo/SP

Setembro/2016

Beatriz Romão Alves

IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS TEMPOS DE QUALQUER CULTO

Tese apresentada no programa de Pós-graduação em
Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo – PUC/SP, sob a orientação do
Professor Dr^o Charles William Mcnaughton

São Paulo/SP

2016

“Aqueles que se sentem satisfeitos, sentam-se e nada fazem. Os insatisfeitos são os únicos benfeitores do mundo.”

- Walter S. Landor.

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de investigar questões relacionadas à tributação dos tempos de qualquer culto, baseando-se em doutrina e jurisprudência. A pesquisa procura destacar quais as possibilidades para garantir esses benefícios mostrando os caminhos que a imunidade Tributária percorre. Trata também a polêmica entre a finalidade essencial e a imunidade do tempo de qualquer culto. Inicia-se com uma breve exposição sobre os tributos e suas classificações, para, posteriormente forçar-se nas distinções conceituais sobre o tema. Feito isso, o estudo volta-se para os problemas decorrentes em relação a finalidade essencial, sua natureza e imunidade dos tempos de qualquer culto.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Tempo de Qualquer culto. Limitações ao Poder de tributar. Finalidades Essenciais.

ABSTRACT

This work deals to investigate issues related to taxation of time of any cult, based on doctrine and jurisprudence. The research seeks to highlight the possibilities to secure these benefits showing the paths that the tax immunity travels. It also controversy among the essential purpose and immunity time of any cult. It begins with a brief statement on the taxes and their ratings, for, subsequently forcing on the conceptual distinctions on the subject. Then, the study turns to the problems arising in relation to essential purpose, nature and immunity of time of any cult.

Key-words: Tax immunity. Any temple worship. Limitations on the power to tax. Essential purposes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
1. TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES	3
2. IMUNIDADE	7
2.1 Definição	7
2.2 Características	10
1.3 Classificação	10
1.3.1 Imunidades genéricas e específicas	11
1.3.2 Imunidades excludentes e incisivas	11
1.3.3 Imunidades subjetivas e objetivas.	12
1.3.4 Imunidades explícitas ou implícitas.....	12
1.3.5 Imunidades condicionadas e incondicionadas	12
2.3 Imunidade x Não Incidência	13
2.4 Imunidade x Isenção	13
3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	15
4. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	17
4.1 Conceito de Templo de Qualquer Culto	17
5. A FINALIDADE ESSENCIAL E A IMUNIDADE DOS TEMPOS DE QUALQUER CULTO	18
5.1 Natureza	18
5.2 Finalidades essenciais e exploração comercial	19
CONCLUSÃO	28
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	29

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de informar o funcionamento da Imunidade Tributária de Qualquer Culto.

Considera-se indispensável, para a compreensão deste assunto, que se esclareça o conceito de imunidade bem como as características e classificações.

Desta forma, no Capítulo 1, tratando do conceito de Tributo e suas espécies, fazendo-se alguns aportes acerca da diferenciação entre as espécies do gênero e suas particularidades, trazendo a baila os elementos e a natureza jurídica de cada um.

Desta forma, no Capítulo 2, tratando do conceito de Imunidade e suas características, fazendo-se alguns aportes acerca da diferenciação entre imunidade e não incidência e imunidade e isenção.

No Capítulo 3, tratar-se-á especificamente das Limitações ao Poder de Tributar, centrada nos princípios e na Imunidade Tributária.

No Capítulo 4, abordar-se-á algumas particularidades atreladas à Imunidade Tributária dos Templos, com ênfase nos seus pressupostos de admissibilidade.

E por fim, no capítulo 5, trata da polêmica entre a finalidade essencial e a imunidade do tempo de qualquer culto.

É possível perceber que os templos de qualquer culto são imunes apenas aos impostos. A regulamentação de uma imunidade tributária é matéria privativa de lei complementar.

Por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade tributária não pode ser restringida ou revogada por obra do legislador infraconstitucional.

1. TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

Dispõe o CTN:

“Tributo é toda e qualquer 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.”

Tal prestação pecuniária compulsória (tributo – objeto da prestação) advém toda vez que o contribuinte praticar um fato gerador tributário.

Em face dessa definição podemos eleger os seguintes elementos, indispensáveis para que a exação seja caracterizada como de natureza tributária.

1. **Prestação em moeda corrente nacional** – ou cujo valor se possa exprimir em dinheiro. Com efeito, o art. 156 do CTN, acrescentado pela LC nº 104/01 arrola, entre as hipóteses de extinção do crédito tributário: “XI – a dação em pagamento em bem imóveis, na forma de condição estabelecidas em lei”. Todavia, a lei só permite a extinção do crédito tributário em casos excepcionais, como por exemplo, tem ocorrido, historicamente (antes mesmo da LC nº 104/01, o que ocorre em relação com as dívidas quitadas junto ao INSS.
2. **Prestação obrigatória** – porque devida por força de lei; motivo pelo qual costuma-se dizer que o tributo é *ex lege*, distinguindo-se da obrigação *ex voluntate*, derivante do regime jurídico de direito privado.
3. **Que não constitua sanção a ato ilícito** – porque nesta hipótese não se trata de tributo, mas penalidade.

4. Atividade administrativa plenamente vinculada – isso porque a autoridade administrativa não só tem o poder (de Estado). Como, também, o dever (funcional) de fiscalizar, atuar e cobrar (art. 142, CTN).

De modo geral, a doutrina apresenta duas escolas, a escola dicotômica e a escola tricotômica. A primeira persegue a idéia de que as espécies tributárias são apenas duas, impostos e taxas. A segunda reparte o tributo em três espécies: imposto, taxa e contribuição de melhoria. Ambas fundamentos suas teorias a partir do fato gerador da obrigação tributária e da base de cálculo escolhidos pelo legislador para armar a tributação.

Ambas parte de dados observados na realidade, logo transformados em teoria pela dogmática jurídica. As escolas dicitômica e tricotômica se reportam, igualmente, à tributos vinculados ou não a uma atuação estatal. Os tributos são instituídos e logo cobrados porque um fato do contribuinte, indicador da capacidade econômica, independentemente de qualquer atuação estatal a ele referida, é tomado como fato gerador do tributo ou, ao contrário, porque uma atuação do Estado, específica, especial referida ao contribuinte, é eleita como fato gerador deste.

Quando a espécie tributária é baseada na capacidade econômica do contribuinte, tanto na escola tricotômica como dicotômica chamam de imposto. Ao revés, quando o tributo tem por fato gerador uma prevista atuação do Estado, específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado a fato do Estado, que, por exercer atuação específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte trata-se de um tributo vinculado a fato do Estado, que, por exercer atuação específica em pro do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido.

Essa atuação, específica, especial, pessoal, pode ser uma obra pública que só beneficia os imóveis de certas pessoas, ou um ato de poder de polícia relativo a dada pessoa, ou uma prestação de serviço, ou, ainda, a garantia de uma situação pessoal.

A Constituição Federal de 1988 distingue os tributos em:

1. **Sentido estrito:** imposto, taxas e contribuições de melhoria.
2. **Sentido amplo:** acrescenta, a esses três tributos, as contribuições de melhoria (149) e empréstimos compulsórios (148)

Impostos

Os impostos são, por definição, tributos não-vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que precisa para buscar a consecução de bem comum. Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade. Em resumo, as taxas e contribuições de melhoria tem caráter contributivo.

É importante perceber que os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação de sua arrecadação a esta ou àquela atividade estatal. Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais (*uti universi*) que, por não gozarem de referibilidade (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeados por intermédio de taxas.

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e privativa a cada ente federado. Assim a União pode instituir sete impostos previstos no art. 153; e os Estados (e o DF), os três previstos no art. 155; os Municípios (e o DF), os três previstos no art. 156.

Em princípio, essas listas são exaustivas, entretanto, a União pode instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador os base de calculo próprios dos discriminados na Constituição Federal. É a chamada competência residual, que também existe para criação de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social (art. 195, §4º). Em ambos os casos, a instituição depende de Lei Complementar, o que impossibilita a utilização de medidas provisórias (CF, art. 62, §1º, III).

Além da competência residual, a União detém a competência para criar na influencia ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (CF, art. 154, II).

Taxas

Segundo a Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. 145, II e art. 77 do CTN).

O ente competente para instituir e cobrar a taxa é aquele que presta o respectivo serviço ou que exerce o respectivo poder de polícia.

Os contornos da definição constitucional deixam claro que as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais, uma vez que não podem ser cobradas sem que o Estado exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.

São dois, portanto, os “fatos do Estado” que podem ensejar a cobrança de taxas: a) o exercício regular do poder de polícia, que legitima a cobrança da taxa de polícia; e b) a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, que possibilita a cobrança de taxa de serviço.

Contribuição de melhoria

A Constituição Federal de 1988, ao prever a possibilidade de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuições de melhoria, apenas declarou que elas decorrem de obras públicas (art. 145, III).

Tais contribuições são tributos vinculados, uma vez que sua cobrança depende de uma específica atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes.

2. IMUNIDADE

2.1 Definição

Não está definitivamente consagrado o conceito de imunidade tributária, havendo divergências sobre o tema entre os doutrinadores. Desta forma, são necessárias algumas considerações antes de conceituar tal instituto.

A Constituição da República de 1988, elaborada sob forte inspiração dos ideais democráticos, que acabaram sendo adotados como forma de regime, indica a crença do legislador constituinte em determinados valores e crenças, que foram objeto de proteção e até incentivo no texto constitucional.

Dentre os inúmeros valores protegidos pela Carta Magna, destaca-se, neste particular, a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, prevista no inciso VI do artigo 5º, pela qual fica assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as liturgias. Em contrapartida, a fim de preservar o caráter laico do Estado, a redação do inciso I do artigo 19 da Constituição da República preconiza a neutralidade dele perante as Igrejas e cultos religiosos, proibindo que os entes públicos lhes embarquem o funcionamento ou os subvençam.

É imprescindível destacar que as imunidades não objetivam prestigiar qualquer ente ou órgão, mas sim proteger e promover, através de fomentos específicos, determinados valores constitucionais elencados em diferentes trechos da Carta Política, o que significa dizer que não há, em nosso sistema democrático, privilégio para específicas pessoas físicas ou jurídicas, mas sim a proteção e a promoção de valores considerados essenciais para a sociedade em geral, a partir de uma visão histórica.

É através da hermenêutica, ciência que estuda a interpretação da norma, que o operador do direito, realizando uma atividade intelectual, busca o real alcance e objetivo da norma, na tentativa de atingir o seu verdadeiro significado.

No que se refere as normas que conferem imunidade tributária a interpretação deve ser ampla, no sentido de albergar em si todas as modalidades de hermenêutica, além dos principais explícitos e implícitos contidos na Constituição da República.

Além disso, é imperiosa a aplicação da norma imunizante de forma

extensiva e não restritiva, ao contrário do preconizado no artigo 111 do Código Tributário Nacional, pois este dispositivo se aplica apenas aos casos de isenção e não de imunidade.

Tal assertiva decorre do fato de que na isenção há uma verdadeira renúncia ao crédito tributário, de forma que sua aplicação extensiva termine por onerar toda a sociedade, que terá de arcar com o ônus da isenção, enquanto que, na imunidade, diferentemente, não ocorre qualquer renúncia, pois falta competência ao legislador para instituir tributos, inexistindo, assim, prejuízo para a coletividade com o uso da interpretação extensiva nesta hipótese.

Escreve Hugo de Brito Machado:

“Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É a limitação da competência.”ⁱ

Ives Gandra da Silva Martins, escreve:

“As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição.”ⁱⁱ

Mais adiante, prossegue:

“A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de meta política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.”ⁱⁱⁱ

Escreve Luciano da Silva Amaro:

“Não obstante, não quer a Constituição que

determinadas situações sejam oneradas por tributo (ou por algum tributo em especial). Desta forma, complementando o desenho do campo sobre a qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

Por exemplo, a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel de impressos.

Essas situações dizem-se imunes. A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, a vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”^{iv}

Para Roque Antônio Carrazza:

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

Para Paulo de Barros Carvalho, “o sistema jurídico positivo e formado, consoante já vimos, de regras de conduta e de regras de estrutura; (...) as regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta”.^{vi}

Após fazer uma avaliação crítica de algumas das posições doutrinárias sobre a imunidade, apresenta seu conceito:

Recordamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos experi-la como “a classe finita e imediatamente determinável de normas

jurídicas, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expandir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.^{vii}

Sintetizando os conceitos acima expostos, pode-se considerar a imunidade tributária como uma competência tributaria em sentido negativo, prevista na Constituição da República, como direito subjetivo público concedido a certas instituições, em razão de sua ligação a atividades de relevante interesse social para a coletividade e que, por isso, mereceram a proteção e o incentivo do legislador constituinte, através do afastamento do poder de tributar do Estado, nos termos e condições da Constituição Federal.

2.2 Características

É inegável a proximidade que existe entre a imunidade e um princípio constitucional, porém afirmar ser a imunidade um princípio, seria, em primeira lugar qualificar com os atributos da generalidade e da abstração – ínsitos aos princípios – uma norma que por definição, deve ser específica.

Também, enquanto os princípios são diretrizes positivas, norteadores do adequado exercício da competência tributaria, as imunidades encerram preceitos negativos, demarcando a própria competência tributária, impedindo seu exercício em relação a determinadas pessoas, bens e situações.

As imunidades também não se confundem com vedações constitucionais. São normas específicas, expressas e definidas, e não genéricas e indeterminadas, como o são os princípios e as vedações que proíbem a instituição de tributos em determinadas situações.

Por exemplo, nos casos das taxas, proíbe-se que tenham a mesma base de cálculos própria de impostos.

1.3 Classificação

Sem a pretensão de exaurir as classificações possíveis das normas imunizantes, o objetivo deste tópico é melhor conhecer nosso objeto de estudo, analisando-o sob suas principais facetas.

1.3.1 Imunidades genéricas e específicas

As normas constitucionais podem ser classificadas, primeiramente, em genéricas e específicas. Essa classificação é útil na delimitação do alcance das normas imunizantes.

As imunidades gerais ou genéricas, contempladas no artigo 150, VI, da Constituição da República, dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas. Protegem ou promovem valores constitucionais básicos, têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação, etc.

As imunidades específicas, por sua vez, são circunstâncias, em geral restrita a um único tributo. E servem a valores limitados ou conveniências especiais. É o caso, por exemplo, da imunidade ao IPI das operações com produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, §3º, III).

1.3.2 Imunidades excludentes e incisivas

As imunidades excludentes reservam certa situação à tributação por um tipo de imposto, excluindo outros impostos ou tributos. Cite-se, a título de exemplo, a imunidade prevista no art. 153, § 5º que reserva a tributação pelo Imposto sobre Operações Financeiras – IOF a operações como ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, devido na operação de origem, excluindo a possibilidade de exigência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS sobre a operação que tenha por objeto.

As imunidades incisivas, por seu turno, são as que preveem que certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais. Assim a exoneração contida no art. 155, § 3ª, com a redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1990, segundo o qual, “a exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país”.

1.3.3 Imunidades subjetivas e objetivas.

As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. As pessoas titulares do direito á imunidades tributaria de natureza subjetiva não possuem capacidade tributária para figurar no polo passivo de relações obrigacionais tributarias concernentes a imposições fiscais abrangidas pela vedação.

A imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público é tipicamente subjetiva, assim como a dos tempos, partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais, de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, “a” e “c”, e §§ 2º-4º).

Já as imunidades objetivas, ou reais, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas. É a hipótese da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado á sua impressão (art. 150, VI, “d”).

1.3.4 Imunidades explícitas ou implícitas

As imunidades explicitas – regra no nosso sistema – são aquelas hospedadas em normas expressas. As imunidades implícitas, ao contrario, são aquelas que mesmo diante da ausência de norma expressa que as abrange, são extraíveis de princípios contemplados no ordenamento jurídico. Ilustram essa modalidade a capacidade contributiva reciproca, derivada da ausência da capacidade contributiva das pessoas politicas e da aplicação dos princípios federativo e da autonomia municipal e a imunidade conferida as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, também fundada na ausência da capacidade contributiva desses entes e do principio da isonomia.

1.3.5 Imunidades condicionadas e incondicionadas

Se se trata de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, a imunidade é incondicionada, posto independer de outro comando para produzir integralmente os seus efeitos. É o caso da imunidade mútua das pessoas politicas (art. 150, VI, “a”).

Se, diversamente, a norma constitucional acolhedora da imunidade tributária qualificar-se como de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição, estar-se-á diante de uma imunidade condicionada aos termos de lei complementar.

É a hipótese de imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, que para o gozo do benefício, devem atender aos requisitos postos pela lei complementar (art. 150, VI, “c”).

2.3 Imunidade x Não Incidência

Os campos conceituais da incidência e da não-incidência são bem distintos. Sobre a incidência: quando se diz que tal ato, fato ou situação jurídica “incide” este ou aquele tributo, significa que houve a ocorrência de subsunção do fato à descrição legal do tipo tributário, o que implica dizer que nasceu uma obrigação tributária.

Por exemplo: O IR, de competência da União, tem campo material próprio, qual seja, Renda e proventos de qualquer natureza, e um campo territorial próprio, que é o território nacional, ou seja, o fato gerador pode ocorrer em qualquer ponto territorial nacional.

Em relação a não-incidência, as vezes a legislação infraconstitucional dispõe que tal ou qual imposto “não incide” sobre isso ou aquilo. É preciso, aqui, verificar se se trata, efetivamente, da hipótese de não-incidência, ou de isenção.

Se a legislação tributária repete disposição constitucional, por exemplo: a não-incidência do IPI quando o produto industrializado é exportado para o exterior – então se trata de não incidência constitucionalmente qualificada, não podendo a lei infraconstitucional revoga-la. Entretanto, se for hipótese nova instituída pela legislação ordinária, então corresponderá mais propriamente a uma isenção, podendo ser revogada pelo mesmo veículo legislativo.

2.4 Imunidade x Isenção

Imunidade é norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou bens.

A isenção, por sua vez, deve ser entendida – em razão da crítica consistente de Paulo de Barros Carvalho – como norma infraconstitucional impeditiva da

atuação da hipótese de incidência tributária, por ir de encontro a um ou mais aspectos desta.^{viii}

Classicamente, porém, tanto a isenção quanto a imunidade são definidas como hipótese de não-incidência tributária; a primeira tendo como fonte a lei, e a segunda, qualificada constitucionalmente.

A isenção é instituto paralelo ao da imunidade – em ambos os casos o resultado prático é o impedimento a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Assim entendidas, a imunidade e a isenção têm pontos em comum: 1) ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinações com a norma atributiva de competência tributária – no caso da imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso da isenção; 3) podem ter por objetivo quaisquer espécies tributárias; 4) são justificativas pela perseguição de fins constitucionais.

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

As diferenças entre os institutos podem, então, ser assim sumariadas: 1) a imunidade é, por sua natureza, norma constitucional, enquanto a isenção é norma legal, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no palco da definição da competência tributária, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do exercício da competência tributária; 3) ainda que a isenção tenha suporte de preceito constitucional específico, a norma constitucional que a contém possui eficácia limitada, enquanto a imunidade abriga-se em norma constitucional de eficácia plena ou contida; 4) a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante exercício do Poder Constituinte Originário, posto que as imunidades são cláusulas pétreas, e a partir de então a competência tributária pode ser exercida, desde que não seja o caso de imunidade ontológica; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observando os principais pertinentes.

Em suma, conquanto a imunidade e a isenção se aproximem em alguns

aspectos, como demonstrado, são institutos essencialmente diferentes, descabendo dispensar-lhes tratamento assemelhado.

3. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disso é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve se sobrepôr ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a preponderância do ente que visa o bem-comum nas relações com os particulares.

Um das situações em que a prevalência é claramente visualizada é a possibilidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por ato próprio – a lei –, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro.

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois é limitada e disciplinada pelo direito. Como toda relação jurídica, é balizada pelo direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.

A sessão II, do Capítulo I, do Título VI, da Constituição Federal, em que se aglutina grande parte dos enunciados proposicionais imunizantes, possui o título *das limitações do poder de tributar*.

O constituinte, ao ter optado pela expressa limitações do poder de tributar para topograficamente, nesta seção, reunir os preceptivos constitucionais imunizantes, estimulou que parte da doutrina passasse a considerar as disposições imunizantes como *limitações ao poder de tributar*.

Paulo de Barros Carvalho é contrário a esse posicionamento, vejamos o que pensa a respeito: “O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em

momento subsequente ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. (...) Ora o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputa-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes”.^{ix}

Compartilha desse mesmo pensamento, Lucia Valle Figueiredo quando diz: “Em face do direito positivo, só se poderá falar em limitação constitucional à competência impositiva confrontando-se-a com outra, em nível constitucional, anteriormente existente para, analisando-as, poder-se concluir ter sido, uma delas, reduzida”. (Lucia Valle Figueiredo, Estudos de Direito Tributário, p. 18.)

As críticas acima deduzidas comprovam, à evidencia, que os enunciados jurídicos imunizantes integram o desenho das competências constitucionais, não se consubstanciando, pois, em limitações do poder de tributar.

4. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O art. 150, VI, “b”, da Constituição prescreve ser vedado às pessoas instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. O §4º do mesmo artigo esclarece que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

A origem dessa norma imunizante remonta à separação entre a Igreja e o Estado, consumada com a proclamação da República.

A Imunidade em referência teve seu conteúdo aclarado pela Constituição Federal de 1988, pois compreende agora o patrimônio, a renda e o serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art. 150, §4º). Observa-se que não estão abrangidas as finalidades decorrentes daquelas essenciais, como ocorre com as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (§2º) – o que conduz à conclusão de que a imunidade, na hipótese, é mais estreita.

4.1 Conceito de Templo de Qualquer Culto

A priori, cumpre precisar o significado constitucional das palavras templo, partido e instituição, já que o teor dessas *nomina juris* articula o preceito imunitário.

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem a sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje os templos de todas as religiões são comumente, edifícios. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo. No Brasil, o Estado é Laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege, não indo contra as instituições religiosas com o Poder de Polícia ou o Poder de Tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da Fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrando* em finalidade benemérita.

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita

maometana, Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.

No que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos).

Na Constituição Federal, constata-se a nítida preocupação do legislador constituinte em resguardar a liberdade de culto em um Estado que reúne vários tipos éticos e diversas correntes religiosas.

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;

5. A FINALIDADE ESSENCIAL E A IMUNIDADE DOS TEMPOS DE QUALQUER CULTO

5.1 Natureza

A primeira questão polemica relacionada a imunidade dos tempos de qualquer culto diz respeito a sua própria natureza: de acordo com o entendimento clássico, trata-se de uma imunidade objetiva, porém há argumentos que sustentam se tratar de uma imunidade subjetiva.

A primeira vista, a imunidade dos tempos parece ter um caráter objetivo, uma vez estabelecida em função de um objeto – os tempos de qualquer culto.

Todavia a questão não se revela assim tão simples.

Roque Carraza ensina que tal imunidade, em rigor, não alcança o templo

propriamente dito, mas sim a entidade mantenedora do Templo, a Igreja.

Na lição autorizada de Ricardo Lobo Torres, a imunidade em tela se subjetiva na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática de culto ou mantenha atividades religiosas, e não o templo considerado objetivamente. Mas alerta que essa instituição religiosa somente será imune “na dimensão correspondente ao tempo ou ao culto”.

Ou seja, a imunidade de caráter subjetivo é sempre balizada por parâmetros objetivos.

5.2 Finalidades essenciais e exploração comercial

Segundo Cláudio Carneiro, a doutrina e jurisprudência já tinham pacificado a matéria relativa à imunidade dos templos de qualquer culto no sentido de só serem atingidos pela mesma os impostos relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, quando uma decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 325.822, contida no Informativo nº 295 do STF, de 16 a 20 de dezembro de 2002, conhecendo o Recurso Extraordinário e o provendo para reformar o Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidades religiosas. O STF entendeu diversamente e estendeu a imunidade a esses imóveis.

Sobre esta decisão, comenta CARNEIRO:

Tal decisão, considerando o valor constitucional da liberdade religiosa como um dos pilares do liberalismo e o Estado de Direito, veio a interpretar sistematicamente a Constituição, aplicando extensivamente a imunidade aos lotes vagos e prédios comerciais. Ponderou-se que tal princípio, sobrepuja o que dispõe outros dispositivos da Constituição, em especial o seu art. 19, que veda à União aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer cultos religiosos, subvencioná-los, embaraçar-lhes ou manter com eles uma relação de dependência. Ainda, o próprio § 4º do art. 150 de nossa Constituição, que vincula as imunidades às finalidades essenciais das entidades mencionadas, ou seja, o culto religioso em si, e não imóveis alugados e lotes vagos que notadamente não atingem essa finalidade.

É extremamente louvável a decisão do STF em garantir e aplicar princípios e

direitos fundamentais previstos na Constituição como: a dignidade da pessoa humana, a inviolabilidade, a liberdade de consciência e de crença (art. 5º, inciso VI), a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, visando com isso reduzir as desigualdades sociais, protegendo ainda os locais de culto e suas liturgias. Porém nos parece que, no confronto da liberdade de culto e o artigo 19 supracitado, há um óbice material, haja vista que a concessão de imunidade nas hipóteses não ligadas diretamente com a finalidade das entidades nelas mencionadas, nada mais é do que uma forma de forma indireta de subvenção.

Por outro lado, confronta-se também com o § 4º do art. 150 da nossa Constituição, que estabelece uma vinculação para que a imunidade sobre a renda, patrimônio e os serviços seja aplicada Essa relação deve ser essencial das entidades que, como se trata de templo de qualquer culto, entender-se-á a finalidade religiosa. Daí, não haver uma compatibilidade com a extensão da Imunidade a lotes vagos e prédios comerciais das entidades religiosas, principalmente quanto a estes últimos, por possuírem finalidade econômica, exteriorizando assim a capacidade contributiva e, assim sendo, não há como se afirmar que um imóvel comercial não desempenha atividade econômica. Logo, exterioriza riqueza que, por sua vez, em tese gera tributação.

Nenhum imposto incide sobre templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto esteja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre: missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto.

Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. Por outro lado, é bom esclarecer que os lotes vagos não possuem fins lucrativos, e assim sendo, nada impede que se que se aceite a tese de que tal imunidade poderia ser concedida por ausência de conteúdo econômico, mas, em relação aos imóveis alugados, não há como excluir o conteúdo econômico.

Outro argumento que poderia ser utilizado em defesa da imunidade de bens com exploração econômica seria no sentido de que a renda obtida com essa

exploração econômica seja revertida em prol de benfeitorias, custeio e desenvolvimento do templo e da atividade religiosa, ou seja, revertida para suas atividades essenciais. Tal entendimento seria plausível se essas entidades religiosas possuísem uma escrituração contábil que comprovasse tais investimentos, ou seja, que comprovassem a reversão do lucro auferido nas finalidades essenciais da entidade. Sem tal comprovação, ficaria simples a presunção de que tal “riqueza”, tal montante, seria ou deveria ser reaplicado.

A ausência de escrituração como fundamento concessivo da imunidade feriria também o princípio da isonomia com outras entidades ou até mesmo sociedades comerciais que, por força legal, são obrigadas a fazê-lo.

Numa abordagem feita pelo advogado Mário José Gonçalves sobre o Recurso Extraordinário junto ao STF (RE. 325822-SP), da MITRA ARQUIDIOCESANA DE JALES - Cúria Diocesana de Jales, acerca da imunidade tributária, quanto a decisão do STF e do correspondente acórdão, ele defende:

“A questão principal invocada no Mandado de Segurança interposto pela Diocese de Jales, culminando em Recurso Extraordinário no Supremo Tribunal Federal, é que a imunidade refere-se a todo o patrimônio, rendas e serviços dos credos religiosos, em especial da igreja, por força do exposto no art. 150, inc. VI b, do § 4º da Constituição Federal.”

Patrimônio, em termos bem definidos tanto na área jurídica quanto na área econômica, é fazenda, recursos financeiros, móveis e imóveis. Terrenos construídos ou sem benfeitorias, tanto alugados quanto os utilizados pela própria igreja para desempenho de suas atividades, incluindo os estacionamentos de propriedade da Diocese, pagos ou não, localizados ao lado de igrejas, locais de encontro ou de grande concentração de fiéis; todos os veículos da entidade, mesmo aqueles utilizados pela locomoção dos bispos, padres, religiosos ou leigos, a serviço da entidade mencionada. Não só o dízimo, mas toda a forma de arrecadação de recursos, os quais a instituição utiliza para angariar fundos para suas atividades, envolvendo manutenção do templo, alimentação, pois os responsáveis pelo templo não vivem só de milagres, isso faz parte do templo.

Aquisição de bens necessários a sua estruturação, formam as rendas da igreja, cobertas pela imunidade tributária. Mesmo o produto das vendas de mercadorias, bens e/ou serviços produzidos por suas Pastorais, tal como aluguéis de prédios e terrenos, são rendas não definidas como lucro e são protegidas pela imunidade. Lucro é vantagem advinda de negociação voltada para o proveito próprio, o enriquecimento pessoal. Nesse caso, há atividade econômica.

Os recursos angariados pela igreja ou qualquer instituição sem fins lucrativos são para aplicar em suas finalidades institucionais. É a entidade mantenedora, através de seu ministro, que executa o casamento, o batizado, o culto, a missa. Todas as atividades são fundamentais e também essenciais para o cumprimento da missão da igreja. A eventual remuneração dos serviços não caracteriza lucro, mas arrecadação de recursos.

A questão foi correta na interpretação da parte final do § 4º, do art.150 da CF, que aborda o tema: finalidade essencial das entidades nelas mencionadas. Trata-se de redação ambígua que carece de interpretação objetiva, vista à luz da realidade. Todo patrimônio, bens e serviços de uma entidade, especialmente as igrejas estão em sua função.”

A matéria tratada no processo refere-se à incidência do IPTU, mas a fundamentação aplica-se à incidência de todos os impostos, em todas as instâncias, quer federal, estadual ou municipal, que já são reconhecidos pelo Governo Federal e por alguns Governos Estaduais, pelo menos o Governo Paulista. A legislação ordinária às vezes cria uma burocracia estafante para o reconhecimento da imunidade tributária, dificultando o exercício do benefício, como o caso da dispensa do IPI para veículos novos adquiridos pela igreja ou o IPVA para instituições religiosas, mas isso é outro assunto que muitas vezes são resolvidos nas repartições públicas, passíveis de Mandado de Segurança.

O Mandado de Segurança foi interposto para uma jurisdição específica, a Diocese de Jales, que optou pela Comarca de Jales, no Estado de São Paulo, mas a matéria tem aplicabilidade em todo território nacional, posto que a questão já fez coisa julgada, aplicável em todo o País. Essa decisão não impede, porém, que sejam ajuizadas ações pela mesma questão. A matéria já foi decidida no STF, criando um precedente como orientação a respeito do assunto para casos futuros. Até mesmo os cemitérios foram objetos de Recurso Extraordinário No

Supremo Tribunal Federal. O problema consiste basicamente no fato de se o cemitério pode ou não ser objeto da imunidade tributária dada aos templos religiosos, escusando-se assim do pagamento de impostos, principalmente do Imposto Territorial Predial Urbano (IPTU).

O RE. 578.562-9 BAHIA mostra que o cemitério não poderia ser equiparado a templo de qualquer culto, havendo sido feita a argumentação pela Receita Pública de Salvador (BA) de que o citado imóvel (Cemitério da Colônia Inglesa) estava sujeito à cobrança do IPTU. O Juiz da 2ª Vara Pública da Comarca da Capital julgou procedente o embargo à execução fiscal. Sua conclusão foi que era incontroversa a natureza jurídica do templo ostentada pelo Cemitério dos Ingleses, destinado ao culto e sepultamento de pessoas que professam a religião anglicana, gozando a instituição de imunidade tributária, independentemente de qualquer requerimento feito ao Município de Salvador.

Ao prover o Recurso Extraordinário, o Ministro relator Eros Grau foi enfático:

“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.” (STF, 2008)

Hugo de Brito Machado sustenta a que: “imunidade é a qualquer bem destinado ao culto, sendo proibido imposto sobre a renda das contribuições feitas pelos fiéis ou membros da igreja, tal qual casamentos, celebração de missas, a receita oriunda das rendas de aluguel de imóveis da mesma, desde que não configure atividade mercantilista, nada tendo a ver com os recursos provenientes desses bens patrimoniais, desvirtuando seu papel, intervindo na economia,

atuando como concorrente. O uso dos estacionamentos, uma vez configurada como atividade costumeira, o fabrico de pão ou qualquer atividade econômica fora dos propósitos da entidade, que possa intervir na concorrência, estará automaticamente sujeita à tributação.”^x

Fernando Lemme Weiss citando o voto do desembargador Reginaldo Carvalho, em apelação cível, destaca o seguinte:

“Apesar de restrigente redação constitucional, o conceito de TEMPLO vem sendo dilargado exageradamente. É farta a jurisprudência no sentido de ampliar a imunidade, em especial do IPTU, a edifícios e áreas anexas, salões de festa, terrenos para estacionamento e lojas. Tais entendimentos não acompanham a “mens legis” que pode ser percebida na leitura do art.150, § 4º, VI, da Constituição Federal.

A plena eficácia da imunidade concernente aos templos demanda do aplicador um cuidado conceitual, para evitar enriquecimento sem causa em detrimento da sociedade e de seu erário, pois não há margem para a regulamentação por lei. A única orientação interpretativa estabelecida pelo Constituinte foi ao sentido de atender as finalidades essenciais.

Mesmo a justiça da própria imunidade dos templos, independente da análise acerca de seu alargamento, mereceria ser objeto de algum debate. Seus usuários geram serviços urbanos, como manutenção e limpeza de calçadas e vias de acesso, iluminação pública e recolhimento de lixo. Se não são custeados pelos tributos concernentes ao imóvel, serão arcados pelos demais cidadãos. Isso ofende, ao invés de garantir, a liberdade religiosa, pois transfere para toda a sociedade os custos da manutenção da religião, professada apenas por uma parcela.

A liberdade é antes passiva e negativa – não ter religião, e naturalmente, não ser obrigado a custear a dos demais, do que ativa – escolher uma religião entre as existentes. O direito a não ter crença é garantido pelo inciso VI, art.5º, da CF, pois a inviolabilidade de consciência está voltada tanto para o

racionalismo quanto para o espiritualismo, devendo ser entendida de forma completa, como todos os Direitos Fundamentais.

Em prol duma ampla interpretação da imunidade, que incluem dependências não utilizadas para o culto (WEISS, 2004, P80).

Também os Tribunais de Justiça dos estados vem reconhecendo a imunidade dos templos, como nesta decisão do Desembargador Reginaldo de Carvalho do Rio de Janeiro:

“Sem razão o Município do Rio de Janeiro ao fazer incidir o IPTU sobre partes destacadas do templo, como cozinha e banheiro. Portanto, há de ser restabelecido o pretérito reconhecimento do próprio Município de que o imóvel, como um todo, funciona como templo e está imune ao imposto predial.”– AC 10.689/97. TJRJ, 12ªC.Civ. Rel. Desembargador Reginaldo de Carvalho. DJRJ 03.09.98.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais decide no mesmo sentido:

“A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "b", da CF 88, abrange não somente os imóveis destinados ao culto religioso mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas. A imunidade afasta a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário, sendo abusivo o lançamento efetuado a título de IPTU e Taxas se nem sequer instaurado o Processo Tributário Administrativo.”

A interpretação de templo no sentido amplo, mais liberal, tem sido assimilada pelos tribunais mesmo nos casos de imunidade de imóveis de

entidades religiosas alugados para terceiros, por presumir que a renda auferida é destinada a suas finalidades essenciais, cabendo ao Fisco provar que não é assim que sucede, como nesta ementar da decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

“As entidades descritas no art. 150 VI “b” da Constituição Federal são imunes ao pagamento de impostos. A destinação dada aos imóveis pelas entidades religiosas não autoriza o Município a cobrar o IPTU. O fato de estarem alugados não afasta a presunção de que o produto arrecadado deste contrato esteja sendo aplicado nas atividades essenciais da entidade.”

O mesmo vem ocorrendo quando se trata de equipamento para o cumprimento de atividade finalística da igreja, seja ele nacional ou importado.

“A imunidade dos templos de qualquer culto veda a incidência de impostos, estando protegida pela imunidade tudo que seja ligado às atividades essenciais da atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Encontra-se a impetrante amparada pela imunidade, posto que o objeto da demanda gira em torno de maquinário para confecção de hóstias (recebido em doação de entidade alemã), por assim dizer, de bens destinados ao culto religioso.” MAS 68.280 TRF, 5ªR, 3ªT, Rel. Juiz Geraldo Apoliano. DJU 23.02.01.

Por outro lado, a Ação Civil 594210-9, de São Paulo, demonstra o cuidado do poder público em enquadrar as atividades sociais vinculadas às entidades

religiosas no art.150, VI, “b” da Constituição Federal, talvez por ser tênue a linha que separa as atividades religiosas e a comercial vinculada a estas entidades.

“IPTU. Imunidade. Templo religioso. Hipótese em que a Municipalidade lançou o imposto em relação a uma área anexa ao templo, onde a impetrante mantém em atividade uma escola de educação infantil, com cobrança regular de mensalidade. Situação que não se enquadra na previsão do art.150, VI, b, da Constituição Federal. “Cobrança devida.” – AC594210-9. 1ºTACSP, 3ª C, Rel. Juiz Carlos Paulo Travain.DISP 06.09.02.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve o objetivo de investigar questões relacionadas à tributação dos templos de qualquer culto, baseando-se em doutrina e jurisprudência.

A pesquisa procurou destacar quais as possibilidades para garantir esses benefícios mostrando os caminhos que a imunidade Tributária percorre.

Para seu desenvolvimento lógico, o trabalho foi dividido em cinco capítulos.

O Capítulo 1, como observamos, tratou do conceito de Tributo e suas espécies. O Capítulo 2, do conceito de Imunidade e suas características, fazendo-se alguns aportes acerca da diferenciação entre imunidade e não incidência e imunidade e isenção.

No Capítulo 3, tratou especificamente das Limitações ao Poder de Tributar, centrada nos princípios e na Imunidade Tributária. No Capítulo 4, abordou-se algumas particularidades atreladas à Imunidade Tributária dos Templos, com ênfase nos seus pressupostos de admissibilidade.

E por fim, no capítulo 5, trata da polêmica entre a finalidade essencial e a imunidade do templo de qualquer culto.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

PESTANA, Marcio. O Princípio da Imunidade Tributaria – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributarias. Teoria e Analise da Jurisprudencia do STF – São Paulo : Malheiros Editores LTDA, 2001

ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades Tributarias – São Paulo : Atlas, 2000.

CARNEIRO, Claudio, Impostos Federais, Estaduais e Municipais – 4. Ed. Ampl. E atual. São Paulo : Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. – São Paulo : Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 4 ed. rev., atual. E ampl. – São Paulo : Savaira, 2014

ⁱ Curso de direito tributário. São Paulo : Malheiros, 1995. P. 190 – 191

ⁱⁱ MARTINS, Ivens Gandra da Silva (Coord.) Imunidades tributárias. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998. P.31.

ⁱⁱⁱ MARTINS, Ivens Gandra da Silva (Coord.). Imunidades tributarias. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1998. P.32

^{iv} Direito tributário brasileiro, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 144-145

^v Curso de Direito constitucional tributário.9, ed. São Paulo : Malheiros, 1997, p.399

^{vi} Curso de Direito Tributário. 5, ed. São Paulo : Saraiva, 1996. P.. 114 e 120

^{vii} Imunidades Tributarias. XI Curso de Aperfeiçoamento em Direito Constitucional Tributario. São Paulo : Resenha Tributária, 1985. P. 144

^{viii} Curso de direito Tributário, 9ª ed, pp. 308 e ss.

^{ix} Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário, cit., p. 123.

^x MACHADO, 2007, P 308