

ANÁLISE DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “b” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:- A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

CLEUSA APARECIDA DA COSTA MAIA¹

RESUMO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é um dos mecanismos para dar efetividade à liberdade de religião, direito histórico e fundamental, previsto no artigo 5º, incisos VI a VIII da atual Constituição Federal. Assim, em respeito e como forma de incentivar a propagação de templos religiosos, minimizando seus custos, é que o sistema brasileiro, a partir da Constituição Federal de 1946, tratou da imunidade tributária para os templos. A proposta neste artigo é a de analisar o artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, que cuida do assunto, passando por várias abordagens, tais como: a distinção entre imunidade, não incidência, isenção e alíquota zero; a classificação das imunidades tributárias, suas espécies e a sua presença nas várias Constituições brasileiras.

Palavras-chave: imunidade tributária, imunidade dos templos de qualquer culto, alíquota zero, isenção, não incidência tributária, liberdade de religião.

¹ Procuradora do Município de Diadema. Professora do Curso de Direito da Universidade Bandeirante Anhanguera. Especialista em Direito Constitucional. Mestre em Direito Constitucional.

SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS	03
CAPÍTULO 1	05
1.1. TRIBUTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	05
1.2. DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO	07
1.3. CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES.....	08
1.4. ESPÉCIES DE IMUNIDADES.....	10
1.5. OUTRAS IMUNIDADES ALÉM DAS PREVISTAS NO ART. 150, INC. VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	14
CAPITULO 2	17
2.1. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL	17
2.2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “B”, DA CF/88.....	24
CONCLUSÃO	29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	30

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A imunidade dos templos de qualquer culto é um dos mecanismos para dar efetividade à liberdade de religião, direito histórico e fundamental, previsto no artigo 5º, incisos VI a VIII da atual Constituição Federal de 1988.

O povo brasileiro sempre primou pela proteção à religião, é cultural.

Como será visto no decorrer deste trabalho, as Constituições brasileiras sempre trataram do tema. A começar pela primeira, denominada de Constituição Imperial, outorgada em 1824 que adotou a religião Católica Apostólica Romana como oficial.

Nessa época a liberdade de religião não era plena, pois o culto a outras religiões não podia ser exercido de forma ostensiva e pública, apenas de forma reservada, com culto doméstico ou particular, sem forma exterior de templo.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1891, logo após a Proclamação da República, o catolicismo deixou de ser a religião oficial. O Estado rompeu com a Igreja Católica, e o Brasil passou a ser um Estado leigo, laico, não confessional, mantendo-se desta forma até os dias de hoje.

Ainda em relação à forte característica religiosa do povo brasileiro, cabe destacar a invocação à proteção Divina, com a menção à “Deus” no preâmbulo da maior parte de nossas Constituições.

Na atual Constituição Federal, promulgada em 1988, a liberdade de religião é plena, constitui direito fundamental e está protegida como cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida através de Emenda Constitucional.

Assim, em respeito e como forma de incentivar a propagação de templos religiosos minimizando seus custos é que o sistema brasileiro, a partir da Constituição Federal de 1946, tratou da imunidade tributária para os templos de qualquer culto.

A imunidade tributária constitui limitação à competência dos entes federativos de tributar. Tem raiz constitucional, pois só a Constituição Federal pode tratar do tema.

Há outras formas de não tributação, porém, não se pode confundir com a imunidade. Assim, quando a não tributação decorre de norma infraconstitucional estar-se-á diante do instituto da isenção. Ambas – imunidade e isenção – não

podem ser confundidas com a não incidência tributária, pois nesta o fato em si escapa da possibilidade de incidência, em face do silêncio da norma a respeito. Há, ainda, a denominada alíquota zero que, em razão de cálculo aritmético, leva ao não recolhimento do tributo.

Seguindo, apresentaremos a classificação das imunidades mais comum encontrada na doutrina, a saber: imunidade subjetiva, imunidade objetiva, imunidade condicionada, imunidade incondicionada.

Sobre as espécies, daremos enfoque às alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, do inc. VI, do art. 150, da CF/88, que traz sequencialmente rol exemplificativo de limitações ao poder de tributar, ao vedar a instituição de impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Merece destaque o fato de que outras hipóteses de imunidades podem ser localizadas no Texto constitucional além das acima mencionadas, vejamos: nos artigos 153, § 3º, III; 153, § 4º, II; 153, § 5º, 155, § 2º, X, “a”; 156, § 2º, I; 155, § 2º, X, “b”; 184, § 5º; 195, § 7º, 40, § 18; 155, § 2º, X, “d” e 5º, XXXIV “a”, XXXIV “b”, LXXVI, LXXVII. Saliente-se que, há atecnia na redação de alguns destes dispositivos, pois o Legislador constituinte utilizou terminologia inadequada ao se referir à “isenção” e à “não incidência” ao tratar da “imunidade”.

A abordagem também se dará em relação ao tratamento dado às imunidades tributárias dos templos religiosos nas Constituições brasileiras, sendo certo que a primeira a tratar do assunto de forma expressa e semelhante a atual foi a CF de 1946.

Encerrando, trabalharemos o tópico tema, ou seja, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto na CF/88. Nesta parte, com base na doutrina e em recentes decisões dos Tribunais, traremos a baila aspectos interessantes que envolvem a imunidade tributária dos templos, notadamente em relação à sua aplicabilidade e ao alcance da norma que, saliente-se, deve ser interpretada de forma ampla em face do prestígio que a liberdade religiosa tem - e sempre teve - no sistema normativo brasileiro.

CAPITULO 1

1.1. TRIBUTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES GERAIS

A definição de tributo é vastamente encontrada na doutrina. Várias são as abordagens feitas acerca do tema. Aqui, será utilizado o conceito positivado trazido no art. 3º do Código Tributário Nacional, a saber:- “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Merece destaque, o fato da coercitividade de sua cobrança que decorre basicamente da importância de sua finalidade e destinação, que é obter os recursos para o funcionamento da máquina Estatal, com vistas ao atendimento do objetivo único e precípua do Estado, que é tutelar o interesse público, suprimindo as necessidades dos administrados, estes, os verdadeiros donos da coisa pública.

As espécies legais de tributos estão contidas no art. 5º do Código Tributário Nacional, que diz: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. A doutrina acrescenta a este rol o empréstimo compulsório e outras contribuições.

Assim, ocorrendo o fato gerador do tributo - que é a hipótese prevista em lei - nasce a obrigação tributária, para o contribuinte.

Porém, há situações em que o legislador constituinte entendeu por bem vedar a tributação, o que denominou de imunidade tributária.

Com efeito, a imunidade tributária tem raiz constitucional. São hipóteses específicas em que o legislador Constituinte retirou do legislador infraconstitucional dos entes federativos competentes, a possibilidade de tributar. Comumente atribui-se à imunidade o sentido de limitação constitucional ao poder de tributar. Nesse sentido:

DIFINI (2006, p. 101) conceitua imunidade como sendo:

“limitação constitucional do poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não-incidência, caracterizada pela não-outorga constitucional da competência à criação da respectiva hipótese”.

ALEXANDRINO (2007, p. 121), ao discorrer sobre o tema, orienta:

“as imunidades são verdadeiras limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas, operações e serviços. Pode-se afirmar, simplificadamente, que caracteriza a imunidade o fato de a Constituição, diretamente, excluir parcela da competência

das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato ou fato”.

As hipóteses à limitação constitucional do poder de tributar estão concentradas basicamente no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 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.

As imunidades de que cuida referido dispositivo atingem basicamente tributos na modalidade impostos. Nesse sentido (MACHADO SEGUNDO, p. 43):

“As imunidades do art. 150, VI, e outras espécies tributárias – O art. 150, VI, da CF/88 faz alusão, literalmente, a *impostos*. Diante disso, as imunidades nele previstas não se aplicam às contribuições? Expressiva parte da doutrina, e da jurisprudência, afirma que não, vale dizer, “a imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando contribuições” (STF – 1ª T. – RE 378.144-AgR/PR – Rel. Min. Eros Grau – j. em 30/11/2004 – DJ de 22/4/2005, p. 14). Em outros termos, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal, “refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. (...) Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas” (STF, 2ª T., RE 211.782/PR, Rel. Min. Néri da Silveira, j. em 28/8/1998, v.u., DJ de 24/3/2000, p. 66)”.

Há imunidades tributárias em outros campos – não só no art. 150, VI - da atual Constituição Federal, e que não estão adstritas à “impostos”, como adiante será visto.

Registre-se que, este estudo terá por objeto a imunidade concedida aos templos de qualquer culto.

1.2. DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA, E ALÍQUOTA ZERO

A imunidade, a não incidência, a isenção e a alíquota zero são mecanismos tributários que levam ao mesmo resultado prático, qual seja: a desoneração tributária, i.e., a não obrigação de pagamento de tributo.

Então, a questão que se põe é saber o que os diferencia. Pois bem.

A imunidade e a isenção são muito parecidas, pois, para ambas há entrave à própria incidência da tributação. A diferença está no fato de que a imunidade decorre de vedação constitucional à tributação e a isenção de vedação legal à tributação.

Assim, a imunidade decorre de regra constitucional, e a isenção de lei ordinária.

DIFINI (2006, p.102) esclarece que:

“Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e excepcionou (excluiu) a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Imunidade – frise-se – decorre *sempre* de regra constitucional.

Já, na isenção, a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra de tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese da incidência da regra de tributação”.

Em relação a não incidência, tem-se que o fato em si não é passível de gerar a incidência de qualquer norma de tributação e, em assim sendo, a legislação não instituiu a cobrança de tributo sobre aquele fato.

TAVARES (2009, pp. 45-46) explica que:

“ A *incidência*, ou melhor, *hipótese de incidência tributária*, nada mais é do que o tipo legal tributário, isto é, a situação abstratamente definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação fiscal.

.....
 Já a *não-incidência tributária*, ou *não-incidência pura e simples*, diversamente, é tudo aquilo que escapa da hipótese de incidência, ou simplificada, corresponde a toda situação que não se subsume perfeita e rigorosamente ao tipo tributário legalmente previsto. É fruto do silêncio da norma.

.....
 A *imunidade tributária*, como visto em linhas passadas, qualifica-se como uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, isto é, configura área interdita à ação impositiva fiscal das

peças políticas. Aí está a relevante diferença entre imunidade e não-incidência pura (natural). Esta decorre do silêncio da norma, pressupõe legislatura por exclusão, já que ninguém é obrigado a pagar tributos sem lei que o estabeleça (CF, art. 150, I); aquela é fruto da soberana vontade do Poder Constituinte de limitar o poder de tributar das pessoas jurídicas de direito público interno, isto é, pressupõe explícita e constitucional exclusão (parcial) da competência tributária. Uma hipótese de imunidade não se presume, antes, encontra-se necessariamente salvaguardada pelo Texto Magno.”

A alíquota zero, por sua vez, traz os elementos que a princípio geraria a tributação – há a incidência, há o fato gerador – porém, quando o ente federativo fixa para determinadas situações a alíquota zero, o cálculo aritmético resultará em valor zero a recolher, i.e., nenhum valor a recolher. É o caso, por exemplo, de alguns tributos de competência da União, tidos como regulatórios de mercado e que podem ser alterados por ato administrativo, tal seja: impostos de importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF), *ex vi* do art. 153, § 1º, da CF/88.

Em síntese, as diferenças entre os institutos comentados são as seguintes:

IMUNIDADE	A não incidência decorre de previsão constitucional.
ISENÇÃO	A não incidência decorre de previsão legal.
NÃO INCIDÊNCIA	Escapa da hipótese de incidência. Não há previsão normativa a respeito. É fruto do silêncio da norma.
ALÍQUOTA ZERO	Há a incidência, há o fato gerador. O cerne está no cálculo aritmético que apresenta alíquota zero e, portanto, resultado zero a recolher.

1.3. CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

A classificação das imunidades decorre de construção doutrinária e se baseia em diversos critérios, não havendo uniformidade na sua delimitação. Assim, a abordagem a seguir recairá sobre as formas mais usuais. São elas: imunidades subjetivas, imunidades objetivas, imunidades condicionais, imunidades incondicionais.

Subjetivas são as imunidades relacionadas as condições da pessoa - do potencial sujeito passivo - em face de sua natureza jurídica. É o caso, por exemplo,

da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88, que incide sobre os entes federativos.

Segundo COSTA (2012, p.98):

“As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. Nestas impende registrar a presença de elementos objetivos – patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes (art. 150, §§ 2º e 4º) -, mas tão somente como elementos balizadores da subjetividade considerada. São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes. As pessoas titulares do direito à imunidade tributária de natureza subjetiva não possuem capacidade tributária para figurar no polo passivo de relações obrigacionais tributárias concernentes a imposições fiscais abrangidas pela vedação”.

Objetivas ou reais são as imunidades estabelecidas em função de determinado objeto, de fatos, bens e de situações. É a hipótese, por exemplo, da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”).

Nesse sentido, SCHOUERI (2011, p. 378):

“Já as imunidades objetivas são aquelas conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que desenvolvem. Um exemplo típico de imunidade objetiva encontra-se no artigo 150, VI, “d”, da Constituição, que é a imunidade aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. Tal imunidade não é concedida em função da pessoa que comercializa os livros, mas pelo objeto comercializado. Assim, tal imunidade é objetiva, e abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencionadas, como o Imposto de Importação, o IPI e o ICMS, e não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônios de editoras e livreiros, por exemplo”.

Condicionais são as imunidades que dependem de providência futura – norma complementar - para sua operacionalização prática. É o caso, por exemplo, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que devem atender requisitos previstos em lei para que façam jus ao benefício (art. 150, VI, “c”, *in fine*).

Incondicionais são aquelas dotadas de eficácia plena, ou seja, não dependem de ato futuro para ter eficácia. É o caso da imunidade recíproca.

Para DIFINI (2006, p. 103):

“Incondicionais ou auto-aplicáveis são as imunidades previstas em norma constitucional de eficácia plena, auto-aplicável, a produzir efeitos de imediato, independente de lei complementar. É o caso da imunidade recíproca da União, Estados e Municípios, em relação a impostos uns dos outros. A imunidade é auto-aplicável; o texto constitucional é de eficácia plena. Imunidades condicionais ou não auto-aplicáveis são aquelas postas em norma constitucional dependente de lei complementar, para que tenha eficácia. Assim, quando o art. 150, VI, c, *in fine*, da CF torna imunes “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*”, está criando imunidade condicional, dependente da lei que prevê para estipular os requisitos necessários para caracterização da hipótese imunitária”.

Como dito no início deste tópico, há outras classificações menos comuns, as quais nos restringiremos a citar: imunidades mistas, imunidades gerais ou genéricas, imunidades tópicas ou especiais, imunidades ontológicas, imunidades políticas, entre outras.

1.4. ESPÉCIES DE IMUNIDADES

O art. 150, inc. VI, da Constituição Federal de 1988, localizado na Seção relativa às limitações ao poder de tributar, traz rol não exaustivo de imunidades tributárias; isto porque, em outros campos da CF/88 há hipóteses de imunidades tributárias.

O citado dispositivo é taxativo e expresso ao admitir a imunidade, para as situações que elenca, apenas para a modalidade “impostos”, a saber:

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.

Vejamos, de forma resumida, uma a uma as espécies.

Na alínea “a” está a denominada imunidade tributária recíproca, que é a impossibilidade dos entes federativos instituírem impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros.

Surgiu no Brasil a partir da Constituição Republicana de 1891, que no seu art. 10 estabelecia ser proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Está fulcrada no princípio federativo e no princípio da isonomia.

Nesse aspecto, interessante o comentário de CARVALHO (2005, p. 189):

“A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou”

Esta imunidade 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, *ex vi* do § 2º do art. 150.

Não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a 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, por força do § 3º do art. 150.

Na alínea “b” está a imunidade que não permite a exigência de impostos sobre os templos de qualquer culto, compreendendo somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiária; teor do § 4º do art. 150.

Decorre do princípio da liberdade de crença e de cultos religiosos (art. 5º, VI a VIII, da CF).

Será objeto de estudo mais detalhado em capítulo próprio, por ser o tema central deste estudo.

A alínea “c” cuida da imunidade incidente sobre o 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.

Então, primeiramente, são imunes o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos relacionados com as finalidades essenciais dos respectivos partidos. Também se beneficiam as fundações por eles instituídas e mantidas.

Para fazer jus ao benefício, os partidos políticos devem estar regulares, adquirindo personalidade jurídica na forma da lei civil e registro de seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral, inteligência do art. 17, § 2º da Constituição Federal.

Também é assegurada a imunidade às entidades sindicais dos trabalhadores. Saliente-se, contudo, que são imunes os sindicatos de trabalhadores (categorias profissionais) e não os sindicatos dos empregadores (categorias econômicas) ou profissionais liberais.

Na sequência, abrange as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os “requisitos da lei”. Essa parte final da norma traz comando de eficácia limitada, pois depende de regulamentação posterior para sua aplicabilidade prática. Classifica-se, portanto, como imunidade condicional ou não auto-aplicável.

A lei em tela é a lei complementar, pois, apesar de não haver menção expressa a esse aspecto, não se pode perder de vista que à lei complementar cabe regular as limitações ao poder de tributar, teor do art. 146, II, da CF.; entre as quais se inserem as imunidades.

Hodiernamente, a lei que estabelece tais requisitos é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), especificamente no seu art. 14.

AMARO (2007, p. 156) ao comentar o assunto, esclarece que:

“A função de explicitar os requisitos dessa imunidade é exercida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. A Lei Complementar n. 104/2001 deu nova redação à alínea c do item IV do art. 9º do Código (que correspondia à alínea c do item VI do art. 150 da Constituição,

cujo texto foi, dessa forma, sincronizado); o dispositivo codificado faz remissão aos requisitos do art. 14 do mesmo diploma, onde se exige que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para gozar da imunidade, não distribuam nenhuma parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, “a qualquer título” (na redação anterior, dizia-se “a título de lucro ou participação no seu resultado”); apliquem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

Oportuno esclarecer, que não há óbice a que as entidades sem fins lucrativos cobrem pelos serviços prestados, que tenham receitas ou que superem os custos da prestação de seus serviços. O que se proíbe é a distribuição de lucros e a não aplicação integral de suas receitas na realização de suas finalidades estatutárias.

A alínea “d” trata da imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Baseia-se nos princípios que asseguram a liberdade de expressão e a liberdade de informação (CF/88, arts. 5º, IV e 220, § 1º).

Surgiu na Constituição Federal de 1946, com a denominação de imunidade do papel de imprensa. A imunidade recaía apenas sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos.

A Constituição Federal de 1967 ampliou o campo de incidência da imunidade, abrangendo livros, jornais e periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

Hoje, a questão nevrálgica que envolve o art. 150, VI, “d”, é saber se a imunidade só abrange o papel de impressão ou quaisquer outros insumos destinados à produção de jornais, livros e periódicos.

Seguindo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o dispositivo deve ser interpretado de forma ampla, de modo a englobar outros insumos que não apenas o papel destinado à impressão.

Nesse sentido é a Súmula 657, de 09/10/2003 do STF, *in verbis*:

“A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

O tema é vasto, porém, nossa abordagem será resumida por não ser este o objeto principal do estudo.

Por fim, na alínea “e”, temos imunidade recentemente inserida em nosso sistema através da Emenda Constitucional nº 75, datada de 15 de outubro de 2013, que traz vedação à cobrança de impostos sobre 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, incluída que foi pela Emenda

Assim, a produção brasileira de CD e DVD que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros estarão imunes à tributação, na modalidade impostos.

1.5. OUTRAS IMUNIDADES ALÉM DAS PREVISTAS NO ART. 150, INC. VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Além das imunidades contidas no art. 150, VI, da CF/88, outras podem ser identificadas no Texto constitucional.

Aqui nos restringiremos a citar e, em algumas hipóteses, tecer breve comentário acerca das possibilidades. Vejamos:

a) Art. 153, § 3º, III - imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

b) Art. 153, § 4º, II - imunidade do ITR (Imposto Territorial Rural), aplicável quando as explore só ou com sua família, e o proprietário não possua outro imóvel.

É imunidade condicional ou não auto-aplicável, pois depende de lei regulamentadora para definir pequena gleba rural. A regulamentação está no Parágrafo Único do art. 2º da Lei Federal 9.393, de 19.12.1996.

c) Art. 153, § 5º - o ouro ativo financeiro é imune a quaisquer tributos, exceto o IOF (imposto sobre operações financeiras), na operação de origem. A imunidade é reiterada quanto ao ICMS no art. 155, § 2º, X, “c”.

d) Art. 155, § 2º, X, “a” – são imunes ao ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatários no exterior. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03.

e) Art. 156, § 2º, I – imunidade municipal sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI); exceto se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda de tais bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil.

f) Art. 155, § 2º, X, “b” – institui a imunidade do ICMS em relação as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Ocorre que, a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, acrescentou, entre outros, a alínea “h” ao inciso XII do § 2º do art. 155, atribuindo à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade; hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”.

Assim, se a lei complementar pode criar hipótese de tributação, já não há mais imunidade.

Então, a partir da EC. 33 de 2001, a imunidade do ICMS em operações interestaduais ficou limitada à energia elétrica.

g) Vários dispositivos do art. 5º – tornam imunes às taxas: o direito de petição (XXXIV, “a”); a obtenção de certidões em repartições públicas (XXXIV, “b”); o registro de nascimento e a certidão de óbito para os reconhecidamente pobres, na forma da lei (LXXVI); as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (LXXVII).

h) Art. 184, § 5º - Assim dispõe:- “São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

Há atecnia na redação deste dispositivo, pois se utilizou o termo “isenção”, porém, é caso de “imunidade”, pelo fato da não incidência dos impostos advir da Constituição Federal.

Portanto, o § 5º do art. 184 da CF/88, torna imunes a impostos as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

i) Art. 195, § 7º - Estabelece que:- “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

É hipótese semelhante à tratada no item anterior, onde se utilizou o termo “isenção” em situação de “imunidade”.

Assim, o § 7º do art. 195 da CF/88, institui imunidade de contribuição social para a seguridade em favor das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências da lei.

j) Art. 40, § 18 – há imunidade à contribuição previdenciária das aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social (art. 195, II, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

O art. 40, § 18, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 41 de 2003 criou hipótese de imunidade dos proventos de aposentadoria e pensões concedidas pelo regime próprio dos servidores públicos titulares de cargo efetivo, até o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

k) Art. 155, § 2º, X, “d” – acrescentado pela Emenda Constitucional. 42/2003. Dispõe sobre a não incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Saliente-se que, sempre que a situação de não tributação decorre de norma constitucional, estaremos diante de hipótese de imunidade.

Assim, mesmo que a Constituição Federal empregue expressão como “o imposto não incide” ou impropriamente se refira à “isenção”, como não raro faz, - é o caso, por exemplo, das hipóteses mencionadas nas alíneas “h”; “i” e “k” deste -; se a regra exonerativa nasce da Constituição Federal, de imunidade se trata.

CAPÍTULO 2

2.1. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL

O povo brasileiro sempre sublimou a religião, é um povo religioso. Esse comportamento é histórico e cultural.

A par disso, as Constituições brasileiras sempre trouxeram dispositivos sobre o tema.

A começar pela Constituição Imperial outorgada em 25 de março de 1824, denominada de Constituição Política do Império do Brasil, com características centralizadoras do ponto de vista político e administrativo, notadamente em razão da figura do quarto poder, denominado de Poder Moderador e que dava absoluto controle ao Imperador na condução das questões do Estado.

Nela estava dito que a religião oficial do Império era a Católica Apostólica Romana, portanto, a liberdade de religião não era plena, pois embora se admitisse outras crenças que não a católica, havia restrições à forma de culto que não poderia ser ostensivo e público.

O artigo 5º continha a seguinte redação:

“a religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo”.

Explica BULOS (2009, p. 30):

“...Consagrou a religião católica como a oficial do Império. Assegurava, todavia, a prática de cultos domésticos e particulares por outras religiões, as quais ficaram condicionadas a não edificar templos”

Na verdade, havia um forte laço entre Estado e Igreja, e a imposição da religião católica por parte do Estado era nítida.

Em relação à imunidade, em qualquer de suas espécies, a Constituição do Império era silente.

Em 24 de fevereiro de 1891, foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, que teve como relator o Senador Rui Barbosa, e foi elaborada com forte influência da Constituição norte-americana de 1787.

O catolicismo deixou de ser a religião oficial. O Estado passou a aceitar outras religiões, constitucionalizando-se como um país laico. Várias competências dantes atribuídas à Igreja Católica foram alteradas, e o seu poder reduzido.

Nesse sentido, pedimos vênha para transcrever parte do art. 72 da Constituição de 1891, em sua redação original, portanto, com ortografia utilizada à época:

“Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

.....
 § 3º Todos os individuos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito commum.

§ 4º A Republica só reconhece o casamento civil, cuja celebração será gratuita.

§ 5º Os cemiterios terão character secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a pratica dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não offendam a moral publica e as leis.

§ 6º Será leigo o ensino ministrado nos estabelecimentos publicos.

§ 7º Nenhum culto ou igreja gosará de subvenção official, nem terá relações de dependencia ou alliança com o Governo da União, ou o dos Estados. A representação diplomatica do Brasil junto á Santa Sé não implica violação deste principio

.....”

No art. 11 ficou vedado aos Estados e à União “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”.

Também merece destaque os dizeres de LENZA (2011, p. 101):

“**Não há mais religião oficial:** o Brasil, nos termos do que já havia sido estabelecido pelo *Decreto n. 119-A, de 07.01.1980*, constitucionaliza-se como um país leigo, laico ou não confessional. Retiraram-se os efeitos civis do casamento religioso. Os cemitérios, que eram controlados pela Igreja, passaram a ser administrados pela autoridade municipal. Houve proibição do ensino religioso nas escolas públicas. Não se invocou, no preâmbulo da Constituição, a expressão “sob a proteção de Deus” para a sua promulgação.

Lembramos, por fim, que nos termos do art. 4º do Decreto n. 119-A, de 07.01.1890, já havia sido extinto o **padroado** (direito que o Imperador tinha de intervir nas nomeações dos bispos, bem como nos cargos e benefícios eclesiásticos), com todas as suas instituições, recursos e prerrogativas.

Como não havia mais religião oficial, naturalmente também, com o texto de 1891, ficou extinta a concessão ou negativa de **beneficência régia** aos Decretos dos Concílios e Letras Apostólicas e quaisquer

outras Constituições Eclesiásticas (ou seja, a aprovação estatal dos aludidos documentos para a vigência interna, não existindo mais nos termos do art. 102, XIV, da Constituição de 1824).

Ainda, em igual sentido, o fato de o Estado ter-se separado da Igreja determinou a extinção do **recurso à Coroa** para atacar as decisões dos Tribunais Eclesiásticos”

Em relação à imunidade tributária dos templos de qualquer culto nada se constou, de forma expressa, a respeito.

A Carta de 1891 foi substituída pela Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em 16 de julho de 1934, cujo modelo inspirador foi a Constituição de Weimar da Alemanha de 1919.

Manteve a liberdade de religião basicamente nos mesmos moldes da Constituição que a antecedeu; i.e., um país leigo, laico ou não confessional, sendo inviolável a liberdade de consciência e de crença e garantido o livre exercício dos cultos religiosos, desde que não contravenham à ordem pública e aos bons costumes. As associações religiosas adquirem personalidade jurídica nos termos da lei civil (art. 113).

Passou a admitir o casamento religioso com efeitos civis (art. 146) e facultou o ensino religioso nas escolas públicas (art. 153)

Trouxe no preâmbulo a menção a “Deus”:- “Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte...”.

No Texto de 1934, novamente não havia previsão expressa acerca das imunidades tributárias na forma que se tem hoje. Durou muito pouco tempo, sendo substituído em 10 de novembro de 1937, em decorrência do golpe ditatorial de Getúlio Vargas.

Foi outorgada e denominada Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Foi influenciada por ideais autoritários e fascistas, rompendo com o regime democrático e com as liberdades individuais, instalando a ditadura, implantando o “Estado Novo”.

Elaborada por Francisco Campos, foi apelidada de “Polaca” por sofrer influência da Constituição polonesa fascista de 1935. Deveria ter sido submetida a plebiscito nacional - o que não ocorreu – em razão do teor do seu art. 187:- “Esta

Constituição entrará em vigor na sua data e será submetida ao plebiscito nacional na forma regulada em decreto do Presidente da República”.

No que tange à liberdade de religião, manteve o Brasil como país leigo, laico ou não confessional. Deixou de invocar a proteção de “Deus” no preâmbulo da Constituição.

Tratou do tema no título “Dos direitos e garantias individuais”, com a seguinte redação:

“Art 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
4º) todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes”.

Não inovou em relação às imunidades tributárias.

Em 1945, Getúlio Vargas foi deposto do poder pelas Forças Armadas, nas pessoas dos Generais Gaspar Dutra e Góis Monteiro, passando o Poder Executivo a ser exercido pelo Ministro José Linhares, à época Presidente do Supremo Tribunal Federal, que governou o Brasil de 29 de outubro de 1945 até 31 de janeiro de 1946, quando assumiu o General Gaspar Dutra, como Presidente da República, eleito que foi pelo voto direto.

Em 18 de setembro de 1946 foi promulgado o texto da nova Constituição brasileira, denominada “Constituição dos Estados Unidos do Brasil”, com comandos de nítido retorno da redemocratização do País.

Foi mantida a condição de País leigo, mas a expressão “Deus” figurou no preâmbulo: “Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos, sob a proteção de Deus, em Assembleia Constituinte para organizar um regime democrático, decretamos e promulgamos a seguinte...”.

No art. 31, inc. II e III, restou vedado à União, aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício; bem como ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo.

No que se refere às limitações ao poder de tributar trouxe, entre outras, as seguintes diretrizes:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

.....
V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Observe-se que, neste particular, o texto em muito se assemelhou ao da atual Constituição Federal brasileira, e a imunidade aos templos de qualquer culto restou expressa e clara.

Oportuno constar que, durante a vigência da Constituição de 1946 ocorreram fatos importantes no campo tributário, pois, além das inovações sobre o tema, contidas no próprio bojo da Constituição Federal, ocorreu a Reforma Tributária de 1965 e a edição do Código Tributário Nacional através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, em vigor em 15 de março de 1967, e que foi objeto de substanciais alterações através da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, antecedeu a atual Constituição Federal brasileira.

Teve como característica fundamental a centralização do poder no âmbito federal, na pessoa do Presidente da República, reduzindo as forças políticas e econômicas dos Estados e dos Municípios.

Sobre a religião, manteve a mesma linha da Carta anterior, ou seja, inexistência de religião oficial; País laico, menção à “Deus” no preâmbulo. Tratou do assunto no seu art. 153, *in verbis*:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos

concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
 § 5º É plena a liberdade de consciência e fica assegurado aos crentes o exercício dos cultos religiosos, que não contrariem a ordem pública e os bons costumes.

§ 6º Por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, ninguém será privado de qualquer dos seus direitos, salvo se o invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta, caso em que a lei poderá determinar a perda dos direitos incompatíveis com escusa de consciência.

§ 7º Sem caráter de obrigatoriedade, será prestada por brasileiros, no termos da lei, assistência religiosa às forças armadas e auxiliares, e, nos estabelecimentos de internação coletiva, aos interessados que solicitarem, diretamente ou por intermédio de seus representantes legais.

As imunidades tributárias, por sua vez, foram previstas no art. 19, com a seguinte redação:

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

.....
 III - instituir imposto sobre:

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

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

Vê-se, portanto, que a Carta de 1967/69 também prestigiou a liberdade de religião e fomentou a criação e a manutenção dos templos de qualquer culto ao proibir os entes federativos de tributá-los via impostos.

Na verdade, na CF de 1967/69 houve ampliação das hipóteses de imunidades tributárias. Nesse sentido, trazemos a lume os dizeres de DANIELI FILHO; PILAU SOBRINHO (2010, p. 8):

“Desse modo, a CF/67 amplia ainda mais as imunidades tributárias estabelecidas na Constituição anterior. As novas imunidades são: sobre o imposto de renda incidente sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; à incidência de outros tributos sobre as mesmas operações; sobre os direitos de garantia no imposto de transmissão a qualquer título de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis; sobre impostos de

qualquer dos entes da federação incidentes sobre transferência de propriedade decorrente de desapropriação de imóvel rural; do imposto de transmissão da incorporação de bens e direitos na realização de capital, ou transmissão decorrente na fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica; no imposto sobre a circulação de mercadoria incidente sobre produtos industrializados para o exterior; a não-inclusão do imposto sobre produto industrializado quando configure a incidência deste e do imposto sobre circulação de mercadoria. Entrementes, não houve alteração nas opções políticas do legislador ao fixar as imunidades nessa carta política”.

Após quase vinte anos de ditadura militar, em 15 de janeiro de 1985, pelo voto indireto, foi eleito um Presidente civil – Tancredo Neves – que acometido de grave doença não tomou posse, vindo a falecer em 21 de abril de 1985. Assume José Sarney, com a responsabilidade de primeiro Presidente civil após o movimento militar de 1964.

Depois de muitos debates e dificuldades foi promulgada em 5 de outubro de 1988 a Constituição vigente, redemocratizando o País. Foi denominada por Ulysses Guimarães, Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Constituição Cidadã, pois contou com ampla participação popular.

Tratou da liberdade de crença e do exercício dos cultos religiosos no art. 5º, inc. VI a VIII, nos seguintes termos:

“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;
 VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;
 VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.”

No art. 210, § 1º facultou o ensino religioso, como disciplina em horários normais de aulas, nas escolas públicas de ensino fundamental.

Saliente-se que, a pretensão aqui não é a de direcionar a religião a uma determinada doutrina – como foi a Constituição de 1824, que adotou o catolicismo como religião oficial do Estado -, mas passar aos alunos princípios básicos de fé, muitos deles presentes nos próprios direitos fundamentais, como é o caso, por exemplo, do direito à vida, do princípio da igualdade, etc...

Sobre a limitação ao poder de tributar, a CF/88 previu cinco situações no seu art. 150, VI, dentre as quais figura a imunidade concedida aos templos de qualquer culto – objeto de nosso estudo – além de outras hipóteses contidas em outros campos da Norma Constitucional, e que serão comentados em tópico específico.

Posto breve histórico sobre a liberdade de religião e a imunidade tributária, trataremos, em título próprio, da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, contida no artigo 156, inciso VI, alínea “b”, da CF/88, que é o tema deste trabalho.

2.2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “B”, DA CF/88.

O art. 150, inc. VI, da CF/88 traz rol de situações não passíveis de cobrança de impostos. Dentre elas figura a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que tem como objetivo proteger e fomentar as manifestações religiosas e a liberdade de culto, que figuram em nossa Lei Maior como direito fundamental.

O dispositivo em sua alínea “b” veda aos entes federativos instituir impostos sobre templos de qualquer culto.

Assim, de pronto, a questão que se põe é a de estabelecer o alcance dos vocábulos “culto” e “templo”, isto para definir o objetivo da norma. Para tal finalidade, nos socorremos dos dizeres de CARVALHO (2005, p.190/191):

“Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução *culto religioso*”. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas *templos*.

.....
E, quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização”.

A doutrina é assente no sentido de que a interpretação e a aplicação da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto deve se dar de forma ampla, haja vista a sua nítida proposta em proteger a prática religiosa.

Saliente-se que, não integra o conceito de religião as seitas tidas como ilegais em que haja violação dos direitos humanos, como prática de sacrifícios em seitas de culto ao demônio. Nesse sentido, ALEXANDRINO (2007, p. 124).

Seguindo na análise do dispositivo, temos a restrição da imunidade à espécie “impostos”, ou seja, a imunidade concedida aos templos não abarca outras modalidades de tributos. Esta orientação consta de forma literal no inciso VI do art. 150.

Corroborando o afirmado, trazemos a lume ementa colhida do RE n. 129.930/SP, relator Ministro Carlos Velloso, julgamento em 07/05/1991, referente à ação proposta pela Igreja Primitiva de Jesus do Brasil contra o Sindicato dos Hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratório de Pesquisas e Análises Clínicas e Instituições Benéficas, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo, objetivando afastar a incidência de contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. CF, 1967, ART. 21, § 2º, I, ART. 19, III, “B”, CF, 1988, ART 149, ART 150, VI, “B”. I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF 88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2º, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 129.930/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j.07-05-1991).

O parágrafo 4º do art. 150, por sua vez, estabelece que “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”.

Com base na redação do inciso VI e do parágrafo 4º do art. 150 da CF/88, a conclusão que se chega, *prima facie*, é a de que **a imunidade das entidades religiosas atinge tão somente os impostos que incidirem sobre o seu patrimônio, sua renda e os serviços por elas prestados, desde que estes estejam relacionados com as finalidades essenciais das mesmas.**

SABBAG (2012, pp.331-332) bem pontua os requisitos necessários para a interpretação da parte final do § 4º do art. 150, a saber:

“Em razão da abrangência desonerativa preconizada pela Teoria Moderna, plasmada na concepção do “templo-entidade”, a referida expressão – “relacionados com as finalidades essenciais das

entidades nelas mencionadas” – impõe os seguintes desdobramentos interpretativos, como **requisitos elementares**:

- **1º Requisito elementar**: é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma *correspondência fática*, que utilize a *destinação dos recursos* como fator determinante. Exemplo: **renda de alugueres de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja**; renda da comercialização de objetos sacros vertida para os propósitos religiosos etc.

O reinvestimento não é só requisito necessário para fins de imunidade, mas também o é para a própria manutenção de muitos templos. Não é incomum que tais entidades religiosas venham a se manter com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda de locações, ou seja, com o montante de que necessitam para a promoção do regular exercício do culto religioso e, ainda, da manutenção de obras assistenciais.

- **2º Requisito elementar**: é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “*business purposes*”.

Nessa linha de pensamento, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 325.822-SP (rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002), decidiu, por maioria, em interpretação ampla, que a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da pessoa imune, afastando inclusive os impostos incidentes sobre lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa, alugados a terceiros. Acatou a alegação da impetrante de que a renda decorrente dos aluguéis era utilizada integralmente na manutenção de suas finalidades essenciais e, portanto, não caberia a exclusão da imunidade tributária. Vejamos a íntegra em Informativo STF nº 295:

“Imunidade Tributária de Templos

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, 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 incisos VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”). Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do

Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico.
RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822)”

Observe-se que, nesse julgado, foi reformado o Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidades religiosas, sustentando que a imunidade em questão somente abrangeria os templos em que são realizadas as celebrações religiosas e as dependências que servem diretamente a esses fins.

Conclui-se, então, que a renda auferida por entidade religiosa destinada às suas finalidades essenciais (religiosas) é imune da cobrança de impostos.

Outra hipótese a ser investigada é saber se a instituição religiosa que figure como locatária de imóvel utilizado para a realização de cultos está obrigada ao pagamento de imposto, no caso, I.P.T.U. do imóvel locado quando, por força de cláusula contratual (contrato de locação), tal incumbência seja a ela transferida.

Sobre a relação locatícia, importante destacar que a mesma é regida pela Lei Federal nº 8.245, de 18 de outubro de 1991, que em seu art. 22 trata das obrigações do locador, e no inc. VIII do referido dispositivo estabelece que a este cabe, entre outro, o pagamento de impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário. Vejamos:

Art. 22. O locador é obrigado a:

.....
 VIII - pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato.

Portanto, a transferência de responsabilidade pelo pagamento de tributos – do locador para o locatário - não é oponível ao Fisco, teor do art. 123 do Código Tributário Nacional, que dispõe: “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda

Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Logo, o Município insurgirá contra o proprietário do imóvel para obter o IPTU. Assim, se por força de contrato locatício o tributo ficar a cargo do locatário, e não havendo a adimplência deste, é legítimo ao proprietário ingressar com ação regressiva para obter o valor despendido com o imposto.

Então, sendo o locatário um ente religioso e cabendo a ele a responsabilidade contratual do pagamento do IPTU, e considerando o disposto no art. 156, VI, “b” da CF/88, indaga-se se sobre a hipótese recai a imunidade tributária.

Entendemos que sim, ou seja, a instituição religiosa está imune do pagamento do IPTU, pois o dispositivo constitucional é claro ao tratar da concessão. Decorre como lógico que, se o imposto ficou a cargo da entidade religiosa e a Constituição Federal a tem como imune à incidência de impostos, este não poderá lhe ser cobrado.

Porém, não é o que ocorre na prática. As entidades religiosas que locam imóveis para a realização de suas finalidades, quando assumem a responsabilidade do pagamento do IPTU, não conseguem se desonerar sob o manto da imunidade. Só ocorre quando o Município respectivo, através de Lei local, a isenta do pagamento.

Isso se mostra absurdo, pois a norma constitucional que trata da imunidade dos templos de qualquer culto é de eficácia plena, auto-aplicável, não dependendo de norma infraconstitucional para seu efeito prático.

Sensíveis ao fato, alguns Municípios editam Leis de isenção para a hipótese. Exemplo disso é a Lei 13.250/01, do Município de São Paulo.

Assim, a norma constitucional que tem por objetivo proteger os locais destinados ao culto religioso da incidência de impostos prediais, notadamente em relação àquelas entidades religiosas que não possuem imóvel próprio para tal fim, não vem sendo aplicada de forma adequada.

CONCLUSÃO

A imunidade tributária constitui limitação à competência dos entes federativos de tributar. Tem raiz constitucional, pois só a Constituição Federal pode tratar do tema.

O povo brasileiro traz em sua cultura forte interesse à religião, por esta razão em todas as Constituições brasileiras se tratou da liberdade de religião, que nasceu com restrições à forma de culto, que não poderia ser ostensivo e público - Constituição de 1824 -, se firmando a partir da Constituição Republicana de 1891 como uma liberdade plena de crença e de culto, figurando hoje – na Constituição de 1988 – como um direito fundamental não passível de abolição através de emenda constitucional.

Assim, buscando prestigiar e fomentar essa liberdade é que a partir da Constituição de 1946 os templos em geral passaram a ser imunes à tributação.

A imunidade concedida às entidades religiosas atinge tão somente os impostos que incidirem sobre o seu patrimônio, sua renda e os serviços por elas prestados, desde que estes estejam relacionados com as finalidades essenciais das mesmas.

A doutrina e a jurisprudência atuais têm entendido que a concessão de imunidade de impostos aos templos de qualquer culto abrange inclusive os imóveis de sua propriedade que são alugados a terceiros, desde que o valor obtido com a locação seja integralmente aplicado às suas finalidades essenciais, ou seja, aos fins religiosos.

Já em relação ao pagamento do IPTU de imóvel alugado por entidade religiosa, cuja responsabilidade lhe foi atribuída por força de contrato de locação, na prática - não raro - não incide a imunidade tributária. O que se vê é a abolição do pagamento por força de isenção tributária, concedida por meio de lei do ente federativo municipal respectivo, o que não é correto, pois a norma constitucional que trata da imunidade dos templos de qualquer culto é de eficácia plena, auto-aplicável, não dependendo de norma infraconstitucional para seu efeito prático.

Em face do prestígio de que goza a liberdade de religião, a imunidade dos templos de qualquer culto, em relação ao seu alcance e à sua aplicabilidade, deve ser interpretada de forma ampla.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2007.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito Constitucional ao alcance de todos**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed., São Paulo: Saraiva, 2005.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2012.
- DANELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Liton Ianes. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto**. Trabalho publicado nos anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI, realizado em Fortaleza-CE, em 2010. Site: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3676.pdf>. Acesso em 16 de outubro de 2015.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2006.
- LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15 ed. rev. atual e ampl., São Paulo: Saraiva, 2011.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**, São Paulo: Atlas, 2007.
- RECURSO EXTRAORDINÁRIO n. 129.930/SP. Acesso em 26 de novembro de 2015, em <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751967/recurso-extraordinario-re-129930-sp>
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed., São Paulo: Saraiva, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011.
- STF, **Informativo nº 295**.
- TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4.ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

