

INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE DIREITO

THAIANE ZEQUINELLI ARAÚJO BONELÁ

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO:
UMA PROTEÇÃO AOS DIRETOS FUNDAMENTAIS.**

SÃO MATEUS

2017

THAIANE ZEQUINELLI ARAÚJO BONELÁ

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO:
UMA PROTEÇÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Faculdade Vale do Cricaré, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel
em Direito.**

Orientador: Rosana Julia Binda.

SÃO MATEUS

2017

THAIANE ZEQUINELLI ARAÚJO BONELÁ

TÍTULO DO TRABALHO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharelado em Direito.

Aprovado em de mês de

BANCA EXAMINADORA

PROF. ROSANA JULIA BINDA

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

ORIENTADOR

PROF.

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

PROF.

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Dedico ao meu querido esposo Elton e aos meus filhos Bryan e Evelyn, as razões da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, pela sabedoria de caminhar de maneira correta;

A minha família, em especial à minha mãe Penha, que me ajudou com meus filhos;

Ao meu esposo, pelo amor, pelo incentivo, pelo apoio e oportunidades que sempre me proporciona;

A minha orientadora Rosana pelo apoio, orientação e por sua ajuda valiosa;

A amiga que conquistei nessa graduação, Ladionia Martins, pela amizade e apoio.

O erro da ética até o momento tem sido a crença de que só se deva aplicá-la em relação aos homens.

Albert Schweitzer

RESUMO

Mediante método de pesquisa, o presente trabalho objetivou analisar o instituto da Imunidade Tributária quanto aos templos de qualquer culto, que é garantida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Tal imunidade é consequência de alguns direitos, dentre eles, a liberdade de consciência e de crença, livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; e ainda garante que não haverá privações de direitos por motivo de crença religiosa. A conclusão do estudo se dá com o entendimento de que os templos são imunes somente de imposto, e não mais de outros tributos; que além do próprio templo, há imunidade tributária quanto ao patrimônio, aos serviços e a renda que auferem, desde que relacionados com suas finalidades essenciais.

Palavras chaves: Imunidade tributária. Templos religiosos. Liberdade religiosa.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	11
1.1 HISTÓRICO	11
1.2 DIREITOS DE PRIMEIRA DIMENSÃO	15
1.3 DIREITOS DE SEGUNDA DIMENSÃO	16
1.4 DIREITOS DE TERCEIRA DIMENSÃO	17
1.5 A LIBERDADE RELIGIOSA E O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA	19
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	22
2.1 DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	27
2.1.1 Impostos	28
2.1.2 Taxas	31
2.1.3 Contribuição de Melhoria	34
2.1.4 Empréstimo Compulsório	38
2.1.5 Contribuições Especiais	41
3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	44
3.1 NATUREZA JURIDICA	45
3.2 IMUNIDADE x ISENÇÃO	46
3.3 IMUNIDADES EM ESPÉCIES	47
3.3.1. Imunidade Recíproca	48
3.3.2. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto	49
3.3.3. Imunidade dos Partidos Políticos, das Entidades Sindicais e das Instituições de Educação ou de Assistência Social, sem Fins Lucrativos.	50
3.3.4 Imunidade de imprensa cultural	52
3.3.5 Imunidade Dos Fonogramas E Videofonogramas Musicais	53
4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA	56
4.1 IMUNIDADE COMO CLÁUSULA PÉTREA	56
4.2 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL	57
4.3 SUGESTÃO POPULAR EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL	59
4.4 PRESSUPOSTO PARA ADMISSIBILIDADE DE IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	60
CONCLUSÃO	63
REFERÊNCIAS	65

INTRODUÇÃO

No presente trabalho será discorrido sobre as imunidades tributárias quanto aos impostos, que encontram-se previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição da República Federativa do Brasil, onde dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir 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 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.

Será dado ênfase para a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, discutindo a sustentabilidade jurídica dessa imunidade, tendo em vista o grande número de igrejas abertas no país sem qualquer fiscalização ou exigências de requisitos para o gozo dessa imunidade. Por outro lado, a doutrina entende que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto visa garantir direitos fundamentais relativos a liberdade religiosa, assegurada pela Constituição Federal.

Outro posicionamento a favor dessa imunidade tributária consiste em que as igrejas prestam importantes serviços sociais, executando parte do papel que pertence ao Estado. Daí a importância do tema, onde já existe uma sugestão popular a ser analisada pelo Senado Federal propondo a extinção da imunidade para as igrejas e conseqüentemente, discutindo o tema do presente trabalho.

Nessa análise, no primeiro capítulo é abordado os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensão, discorrendo sobre cada uma das dimensões, bem como a relação entre a liberdade religiosa, prevista no artigo 5º, incisos VI, VII e VIII da Constituição Federal e o princípio da dignidade da pessoa humana, disposto no artigo 1º, inciso III, do mesmo diploma legal.

A seguir, entraremos na parte jurídica, compreendendo, de modo geral, o Sistema Tributário Nacional e suas espécies tributárias, assim como o fator gerador, a competência, a finalidade e a instituição e administração de cada tributo.

Já no terceiro capítulo, é feito uma análise quanto a natureza jurídica das imunidades, e também explica a diferença que existe entre imunidade e isenção e discorre sobre cada espécie de imunidade tributária existentes no ordenamento jurídico brasileiro, entre a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Por fim, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto é analisada quanto aos seus aspectos jurídicos, sobre as posições jurisprudenciais a sugestão popular em trâmite no Senado. E ainda analisa sobre a possibilidade de haver pressupostos para a aquisição de tal imunidade, a fim de inibir eventuais abusos cometidos por certos condutores de templo.

1 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O primeiro código de leis escrito de que se tem notícias, foi o Código de Hamurabi, por volta do século XVIII, ainda antes de Cristo, que hoje se encontra no museu do Louvre, em Paris. O Código de Hamurabi defendia a vida e o direito de propriedade, e contemplava a honra, a dignidade, a família e a supremacia das leis em relação aos governantes. Depois deste primeiro código, instituições sociais, religiosas e democráticas, colaboraram para humanizar os sistemas legais.

Mais tarde, também em Paris, em 10 de dezembro de 1948, foi assinada a Declaração Universal dos Direitos Humanos, instituindo parâmetros humanitários válidos universalmente para todos os homens.

1.1 HISTÓRICO

Os Direitos Humanos obtiveram destaque na Declaração de Virgínia, em 1778 e na Declaração Francesa dos Direitos do Homem, em 1789, onde os iluministas frisaram a importância do homem e a garantia de seus direitos.

Sobre as primeiras concepções dos Direitos Humanos, Flávia Bahia retrata:

As primeiras, formulações históricas dos direitos humanos na segunda metade do século XVIII (Bill of Rights da Declaração de Virgínia, em 1776, e a Declaração Francesa dos Direitos do Homem, de 1789), movidas por ideais iluministas, retratavam a importância do direito natural (resguardando-se a existência de valores superiores aos das leis escritas, invocando-o expressamente em seus textos. (BAHIA, 2017, p.99).

Os direitos fundamentais foram estabelecidos com o intuito de evidenciar o direito natural, comum, imutável e universal a todos os homens e que existe muito antes do direito positivado, racional, fixado pelo Estado para manter a ordem social.

Flávia Bahia conceitua e diferencia o direito natural do direito positivo:

O direito natural é, muitas vezes, associado a moral, elemento subjetivo, desconsiderado no estudo da ciência jurídica pelos positivistas. Direito positivo era o não natural, o estabelecido por arbítrio, sem permanência, mutável de acordo com condições sociais variáveis. (BAHIA, 2017, p.99).

Para Carlos Santiago Nino:

Os direitos humanos são, ao menos em sentido originário, direitos morais. Sua existência independe do reconhecimento pelo direito positivo, pois são concebidos como direitos outorgados pelo direito natural. (NINO, 1984, p. 24).

Outros fatores determinantes para a eclosão dos direitos fundamentais foram as Guerras Mundiais, que trouxeram enorme sofrimento e desprezo a dignidade da pessoa humana, fazendo com que as pessoas quisessem algo além do que estava previsto na lei, tendo em vista que não se sentiam seguros o bastante.

Flávia Piovesan afirma:

Sob o prisma histórico, a primazia jurídica do valor da dignidade da pessoa humana é resposta a profunda crise sofrida pelo positivismo jurídico, associada a derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha. Esses movimentos acenderam ao poder dentro do quadro da legalidade. (PIOVESAN, 2006, p. 28).

A natureza dos direitos fundamentais é explicada através de quatro correntes, quais sejam, natureza juspositivista, natureza jusnaturalista, natureza idealista e natureza realista.

Rodrigo Padilha conceitua as quatro correntes detalhadamente:

- a) Natureza juspositivista (Hans Kelsen e Herbert Hart) – originam-se de normas constitucionais positivas, pois foram colocados na constituição por obra do poder constituinte. A positivação tem natureza constitutiva.
- b) Natureza jusnaturalista (Ronald Dworkin, John Rawls, Jürgen Habermas e Agnes Heller) – nasceram do Direito Natural, porque preexistem à obra do Poder Constituinte. A positivação tem natureza declaratória. Esta vertente foi encampada pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, cujo art. 2º ensina: “A finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão”.
- c) Natureza idealista (Wittheim Dilthey e Heinrich Rickert) – defluem do universo abstrato das ideias acolhidas ao longo do tempo.
- d) Natureza realista (Norberto Bobbio) – resultam de lutas políticas e sociais. (PADILHA, 2014, p. 215).

Garantir a dignidade da pessoa humana, não foi o único, mas foi principal objetivo da solidificação dos direitos humanos e fundamentais, uma vez que os direitos que existiam à época ainda não eram capazes de assegurar uma vida digna e segura, protegida, inclusive, dos regimes totalitários existentes nas duas Guerras Mundiais.

Para a autora Flávia Bahia:

Com a ascendência da valorização da ética e da moral, a dignidade da pessoa humana reaparece como unidade axiológica do ordenamento jurídico, irradiando a sua força para a concretização dos direitos humanos. Nessa relação simbiótica, poderíamos dizer que os direitos humanos constituem revelações da dignidade da pessoa humana, pelo menos de início. (BAHIA, 2017, p. 100).

Bahia ainda acrescenta:

Consagrado como valor jurídico universal, principalmente após a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, quando passou a receber contornos jurídicos, a dignidade da pessoa humana – entendida como atributo imanente ao ser humano para exercício da liberdade e direitos como garantia de uma existência plena e saudável – passou a ter amparo como um objetivo e uma necessidade de toda humanidade, vinculando governos, instituições e indivíduos. Nesse momento da história, o valor fundante da dignidade da pessoa humana se irradiou para as novas Constituições do mundo pós-guerra, permitindo-lhes inaugurar novas ordens jurídicas professando a dignidade humana como fim a ser atingido, verdadeiro substrato de valor de todo o ordenamento jurídico. (BAHIA, 2017, p. 100).

Os direitos fundamentais são normas previstas na Constituição da República Federativa do Brasil que tutelam direitos individuais, sociais, políticos e jurídicos, protegendo a vida, a liberdade, a propriedade, a saúde, a segurança, a igualdade, a educação, a moradia, entre outros direitos inerentes ao ser humano.

Rodrigo Padilha traz o conceito de direitos fundamentais:

Os direitos fundamentais são os direitos considerados indispensáveis à manutenção da dignidade da pessoa humana, necessários para assegurar a todos uma existência digna, livre e igual. Os direitos fundamentais são, antes de tudo, limitações impostas pela soberania popular aos poderes constituídos do Estado Federal, sendo um desdobramento do Estado Democrático de Direito (art. 1º, parágrafo único). (PADILHA, 2014, p. 213).

A Constituição Federal brasileira prevê que os direitos fundamentais são direitos de brasileiros natos e naturalizados, tendo em vista que não há diferenciação entre estes, salvo nos casos previstos na própria Constituição.

Ricardo Lobo Torres define:

Constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade erga omnes, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo

preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados. (TORRES, 1999, p. 151).

Os direitos fundamentais e os direitos humanos são normalmente confundidos, porém a doutrina diferencia os dois institutos. Os direitos fundamentais têm cunho nacional e estão relacionados com garantias e direitos atribuídos aos cidadãos por determinado Estado. Eles são assegurados pelo ordenamento jurídico do Estado. Enquanto que os direitos são mais abrangentes, pertencentes a todas as pessoas, não importando, por exemplo, qual a nacionalidade, delimitação geográfica ou cultura.

Além disso, os direitos fundamentais têm características próprias que o autor Rodrigo Padilha cita as principais:

- a) Extrapatrimonialidade, uma vez que não são direitos mensuráveis economicamente;
- b) Universalidade, pois são aplicados a todos, indistintamente;
- c) Inalienabilidade, na medida em que são direitos inegociáveis e intransferíveis, não podendo vender, doar ou ceder os referidos direitos a qualquer título;
- d) Imprescritibilidade, posto que não se extinguem pelo desuso, inércia;
- e) Irrenunciabilidade: é possível deixar de exercer esses direitos, mas renunciá-los, nunca. Um lutador de boxe, por exemplo, abre mão, por tempo determinado, à sua integridade física, porém, a qualquer momento, pode parar de lutar e fazer valer o direito que lhe é inerente;
- f) Vinculantes – os poderes públicos devem observar as normas supremas da Constituição, notadamente seus direitos fundamentais;
- g) Interdependência – o gozo das liberdades públicas não exclui o exercício de outros direitos, pelo contrário, o usufruto de um direito fundamental pressupõe o gozo simultâneo de outros ou mesmo de todos os direitos fundamentais;
- h) Indivisibilidade – todos os direitos fundamentais são merecedores de igual tratamento; não tem como se pensar em igualdade sem falar de liberdade assim por diante;
- i) Historicidade: significa que os direitos fundamentais são históricos, surgiram emblematicamente com a revolução burguesa e evoluíram no correr dos tempos.

Alguns doutrinários sustentariam, como mais uma característica, a relatividade dos direitos fundamentais sob o argumento de que não existe direito fundamental absoluto. (PADILHA, 2014, p. 215).

Os direitos fundamentais foram assegurados nos ordenamentos jurídicos aos poucos. Em alguns momentos eram valorizados e em outros eram ignorados, como, por exemplo, nas guerras supracitadas. Diante disso, eles foram divididos em dimensões, sendo a primeira dimensão a das liberdades públicas, civis e políticas; a

segunda dimensão a dos direitos sociais, econômicos e culturais e a terceira dimensão a da proteção aos direitos difusos.

1.2 DIREITOS DE PRIMEIRA DIMENSÃO

Os direitos fundamentais de primeira dimensão surgiram no século XVIII com o objetivo de impugnar o Estado absolutista, limitando a atuação do Estado em relação aos particulares, bem como de defender a liberdade, a vida, a livre manifestação a liberdade religiosa, os direitos civis, individuais, etc. o Estado deveria respeitar a liberdade do indivíduo, praticando a chamada prestação negativa do Estado. A Carta Magna de 1215 foi a primeira a tutelar os direitos de primeira dimensão.

Flávia Bahia discorre sobre a primeira dimensão dos direitos fundamentais, trazendo exemplos:

A primeira dimensão é conhecida por inaugura o movimento constitucionalista, fruto dos ideários iluministas do século XVIII. Os direitos defendidos nessa dimensão cuidam da proteção das liberdades públicas e dos direitos políticos. Atualmente, quase todas as Constituições existentes os consagram, mesmo aquelas de Estados onde impera a sua escancarada violação como, por exemplo, os ditatoriais. Os titulares são os indivíduos, que os exercem contra os poderes constituídos dos Estados. Nessa fase, o Estado teria um dever de prestação negativa, isto é, um dever de nada fazer, a não ser respeitar as liberdades do homem. Seriam exemplos desses direitos: o direito à vida, à liberdade, à propriedade, à manifestação, à expressão, ao voto, ao devido processo legal. (BAHIA, 2017, p. 109).

Rodrigo Padilha disserta sobre a Revolução Francesa, época onde foi instituída a primeira dimensão e faz menção, ainda, aos seus antecedentes históricos formais:

A primeira dimensão de direitos fundamentais foi constituída em 1789 com a revolução francesa e buscava impor limites à atuação do Estado e à criação de um Estado liberal; por isso, ficou conhecida como direito à prestação negativa (*non facere*) do Estado. São alguns exemplos dos direitos à liberdade, à vida, à inviolabilidade de domicílio, correspondência, telefônica, à propriedade e assim por diante. Podemos citar como antecedentes históricos formais a Magna Carta *Libertatum* (1215), *Petition of Right* (1628), *Habeas Corpus Amendment Act* (1679), *Bill of Right* (1688), Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia (1776) até a Revolução Francesa, que culminou na Constituição daquele país, impondo restrições ao Estado de modo a concretizar o nascimento da primeira dimensão citada. (PADILHA, 2014, p. 219).

Com o objetivo de tornar o Estado liberal e de se opor ao Estado absolutista que governava à época, surgiram os direitos de primeira dimensão. Nesse sentido, os autores Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino e Frederico Dias afirmam:

Os direitos de primeira geração surgiram no século XVIII, na emergência do Estado liberal, em franca oposição ao Estado absolutista, até então reinante. Eram direitos de cunho negativo, pois exigiam um não fazer do Estado em favor da liberdade do indivíduo. São de primeira dimensão os direitos civis (com foco, especialmente, na propriedade privada) e políticos (com foco, principalmente na manifestação e participação). (PAULO, ALEXANDRINO e DIAS, 2013, p. 155).

1.3 DIREITOS DE SEGUNDA DIMENSÃO

Os direitos de segunda dimensão surgiram no século XX, visando proteger os direitos sociais, culturais e econômicos, bem como uma melhor qualidade de vida aos indivíduos. Essa dimensão passou a exigir uma prestação positiva do Estado, ou seja, uma atuação do Estado para assegurar os direitos dos particulares e garantir uma vida digna a todos.

Nesse sentido, Flávia Bahia descreve a segunda dimensão dos direitos fundamentais:

Sob a inspiração da Constituição Mexicana de 1917, a Declaração Soviética dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado, 1918, e a Constituição de Weimar, de 1919, nasce a denominada segunda dimensão de direitos fundamentais, que traz proteção aos direitos sociais, econômicos e culturais, em que do Estado não mais se exige uma abstenção, mas, ao contrário, impõe-se a sua intervenção, visto que a liberdade do homem sem a sua participação não é protegida integralmente. Essa necessidade de prestação positiva do Estado corresponderia aos chamados direitos sociais dos cidadãos, direitos que transcendem a individualidade e alcançam um caráter econômico e social, com o objetivo de garantir a todos melhores condições de vida. Nesse diapasão, seriam exemplos clássicos desses direitos: o direito à saúde, ao trabalho, à assistência social, à educação e os direitos dos trabalhadores. (BAHIA, 2017, p. 110).

A grande motivadora dos direitos fundamentais de segunda dimensão foi a revolução industrial europeia, em consequência das condições de trabalho que eram consideradas impróprias. Os direitos reivindicados nessa dimensão são os direitos sociais ao trabalho digno, alimentação, saúde, aposentadoria, educação, assistência social, etc.

Sobre a época da instituição dos direitos fundamentais de segunda dimensão, Rodrigo Padilha alude:

A segunda dimensão de direitos fundamentais foi fruto da revolução industrial europeia, a partir do século XX. Em razão das péssimas condições de trabalho, eclodiram movimentos como o cartista na Inglaterra e a Comuna na França (1848). O início do século XX ficou marcado pela Primeira Guerra Mundial e pela luta em prol dos direitos sociais. Nessa quadra da história, surgiram as constituições sociais, como a Constituição Mexicana de 1917, e a de maior repercussão, a Constituição da República de Weimar, Alemanha, de 1919, em que se buscava mais auxílio do Estado, incorporando direitos sociais, trabalhistas, culturais e econômicos. Por isso, são conhecidos como direito à prestação positiva (*facere*), dentre os quais se destacam os direitos sociais como saúde, trabalho, alimentação, educação, salário mínimo e aposentadoria, dentre outros. Esses direitos representam a esperança da justiça social e de uma vida mais digna do ser humano na sociedade em que participa, aliada na ideia de uma justiça distributiva e no reconhecimento de direitos dos hipossuficientes, em busca de uma igualdade material. Contudo, esses direitos recebem a crítica de possuírem baixa densidade normativa e, por isso, são muito dependentes do Estado em sua função legislativa e administrativa. (PADINHA, 2014, p. 220).

A essência dessa dimensão é a igualdade, onde o Estado deve promover meio, como, por exemplo, políticas públicas, para que a mesma seja efetivamente alcançada. Dessa forma, os autores Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino e Frederico Dias se manifestam:

Os direitos de segunda dimensão surgiram no início do século XX, com o aparecimento do Estado Social. O reconhecimento da segunda dimensão implicou que os direitos fundamentais passassem a ter, também, feição positiva, pois nessa segunda dimensão passou-se a exigir do Estado uma atuação comissiva, por meio da concretização de políticas públicas que assegurassem condições de vida digna à grande parcela da população que, até então, se encontrava desamparada. O núcleo da segunda dimensão é, portanto, a igualdade, que deve ser concretizada, especialmente, por meio da implantação de políticas públicas em prol dos desamparados. São de segunda dimensão os direitos sociais, culturais e econômicos. (PAULO, ALEXANDRINO E DIAS, 2013, p. 155).

1.4 DIREITOS DE TERCEIRA DIMENSÃO

Os direitos fundamentais de terceira dimensão também surgiram no século XX, após a Segunda Guerra Mundial, em razão do desenvolvimento da sociedade que, naquela época, já se encontrava produtivamente avançada, objetivando, assim,

tutelar, não apenas os direitos dos indivíduos em particular, mas sim os direitos difusos e coletivos, inerentes a toda a sociedade.

Para Flávia Bahia:

Marcada pelo espírito de fraternidade entre os povos com o fim da Segunda Guerra Mundial, a terceira geração representa a evolução dos direitos fundamentais para alcançar e proteger aqueles direitos decorrentes de uma sociedade já modernamente organizada, que se encontra envolvida em relações de diversas naturezas, especialmente aquelas relativas à industrialização e densa urbanização. Nesta perspectiva, são exemplos desses direitos: direito ao desenvolvimento, direito à paz, e direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. (BAHIA, 2017, p. 110).

Rodrigo Padilha cita alguns exemplos dos direitos reivindicados nessa dimensão, quais sejam, o direito à paz, à solidariedade, ao meio ambiente adequado, etc.:

A terceira dimensão de direitos fundamentais foi criada em razão da necessidade de tutela dos direitos de toda a sociedade, por isso são os chamados direitos metaindividuais ou transindividuais (direitos difusos e coletivos *strictu sensu*), como o direito à paz, ao meio ambiente adequado, à solidariedade, ao desenvolvimento, à fraternidade e assim por diante. (PADILHA, 2014, p. 220).

Para os autores Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino e Frederico Dias:

Os direitos de terceira dimensão surgiram ainda no século XX, e são marcados pelo seu caráter coletivo, difuso, tendo como reocupação não o indivíduo, isoladamente considerado, mas sim a coletividade, ruis presentes e futuras gerações. Seu núcleo é a fraternidade, a solidariedade que deve existir entre os diferentes povos e Estados na preservação desses bens de fruição indivisível, imprescindíveis à existência de todos, nas gerações presentes e futuras. São de terceira dimensão, por exemplos: o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, à proteção do patrimônio histórico e cultural, à paz e ao progresso. (PAULO, ALEXANDRINO E DIAS, 2013, p. 156).

Portanto, o foco da terceira dimensão era proporcionar um melhor convívio coletivo, evidenciando a fraternidade e a solidariedade entre todos, com a finalidade de preservar a existência das gerações futuras.

1.5 A LIBERDADE RELIGIOSA E O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA.

A liberdade religiosa é um direito fundamental, e está prevista no artigo 5º, nos incisos VI, VII, VIII da Constituição Federal, os quais permitem que os indivíduos exercitem suas crenças e cultos livremente:

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.

Trata-se de uma liberdade individual, onde a pessoa decide se segue ou não determinada religião, bem como de uma liberdade coletiva, onde se permite e se garante a realização de cultos com quantidade indeterminada de pessoas. O Estado não pode impor ou impedir que alguém siga qualquer religião, devendo, ainda, assegurar os adeptos de determinada religião que estes possam praticar os deveres impostos por ela.

A liberdade religiosa também está relacionada ao princípio da dignidade da pessoa humana, que se caracteriza como um princípio moral, no qual estabelece valor ao ser humano, boas condições de vida, respeito, compreensão, liberdade, igualdade e outros direitos que são indispensáveis e inerentes a todos os seres humanos.

Flávia Bahia discorre sobre a dignidade da pessoa humana:

Apesar de difícil conceituação, podemos compreender que o conteúdo do princípio diz respeito ao atributo imanente a todo ser humano e que justifica o exercício da sua liberdade e a perfeita realização de seu direito à existência plena e saudável. Significa a elevação do ser humano ao patamar mais alto das considerações, com a finalidade de impedir a sua degradação e a sua redução a um mero objeto de manipulação. Compreende a proteção e a promoção das condições fundamentais para uma vida adequada, o respeito à igualdade entre os indivíduos, a garantia da independência e de sua

autonomia, a coibição de qualquer obstáculo que impeça o desenvolvimento do potencial de sua personalidade. (BAHIA, 2017, p. 110).

A dignidade da pessoa humana é descrita pela Constituição Federal, em seu artigo 1º, inciso III, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, senão vejamos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

III – a dignidade da pessoa humana.

Assim a liberdade religiosa é uma maneira de exercer o direito da liberdade de escolha, de pensamento e de ser respeitado, direitos estes que estão implícitos no princípio da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, o artigo 18, da Declaração Universal dos Direitos Humanos dispõe:

Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.

Sobre a liberdade religiosa estar relacionada a dignidade da pessoa humana, Papa Paulo VI, numa Declaração sobre a dignidade humana, em 07 de dezembro de 1965, *apud* SCHENMAN fez a seguinte declaração:

A pessoa humana tem direito à liberdade religiosa. Esta liberdade consiste no seguinte: todos os homens devem estar livres de coação, quer por parte dos indivíduos, quer dos grupos sociais ou qualquer autoridade humana; e de tal modo que, em matéria religiosa, ninguém seja forçado a agir contra a própria consciência, nem impedido de proceder segundo a mesma, em privado e em público, só ou associado com outros, dentro dos devidos limites. Declara, além disso, que o direito à liberdade religiosa se funda realmente na própria dignidade da pessoa humana, como a palavra de Deus e a própria razão a dão a conhecer. Este direito da pessoa humana à liberdade religiosa na ordem jurídica da sociedade deve ser de tal modo reconhecido que se torne um direito civil.

A Constituição Federal garante a liberdade religiosa, bem como assegura o desenvolvimento das instituições religiosas, impedindo, inclusive, a interferência dos entes federativos em suas práticas e crenças institucionais. Ademais, até mesmo a

cobrança de tributos pelo Estado, não pode ofender a dignidade da pessoa humana, como dispõe o autor Ricardo Lobo Torres:

A Constituição, logo no art. 1º, item III, declara que a República Federativa do Brasil tem como um dos seus fundamentos “a dignidade da pessoa humana”. Assim sendo, não se cobrará qualquer tributo que possa ofender a dignidade do cidadão, desestruturar ou impedir o livre desenvolvimento de sua personalidade ou atingir-lhe a esfera da intimidade. A vedação constitucional prevalece assim com relação à obrigação principal que à acessória, esta última muito importante porque ainda se observa entre nós a tendência para se levar o exercício do poder tributário até as raias do terror fiscal, da execução política e o processo vexatório de cobrança. (TORRES, 1999, p. 211).

Sobre a relação entre os dois institutos, Ricardo Lobo Torres ainda acrescenta:

A dignidade da pessoa humana compreende ainda a liberdade de consciência e de convicção religiosa. Discutiu-se muito, no âmbito da União Europeia, se a liberdade de crença religiosa é violada pelo tributo, diante o art. 9º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos Humanos e das Liberdades Fundamentais. (TORRES, 1999, p. 2012).

Portanto, a liberdade de crença e de práticas religiosas dever ser extremamente respeitadas, uma vez que se tratam de direitos fundamentais relacionados a dignidade da pessoa humana.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é composto pelos tributos, e este sistema é regido pela Constituição Federal, leis complementares, por resoluções do Senado Federal e, respeitando as referentes competências, também é regido pelas leis federais, pelas Constituições estaduais, leis estaduais e ainda pelas leis Municipais, assim como preconiza o artigo 2º, do Código Tributário Nacional:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

O autor Kiyoshi Harada conceitua o Sistema Tributário Nacional:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição Federal. (HARADA, 2007, p.81).

Segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional “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”. Os tributos são arrecadados pelo Estado a fim de atender gastos públicos e às despesas do próprio Estado.

Alexandre Mazza (2015, p. 106) afirma que o “Direito Tributário é o único ramo jurídico construído em torno de um só instituto: o tributo”.

Para Ruy Barbosa Nogueira:

Os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. (NOGUEIRA, 1995, p. 155).

O tributo é de natureza pecuniária, uma vez que o tributo garante ao Estado os meios financeiros para atender às despesas do governo e aos gastos públicos. Sobre o tributo ser uma prestação pecuniária, o autor Eduardo Sabbag afirma:

O tributo é prestação pecuniária, isto é, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. O art. 3º do CTN, em sua parte inicial, dispõe que “o tributo é prestação pecuniária, em moeda (...)”. Não obstante a redundância no dispositivo, é possível asseverar que o dispositivo objetivou evitar o tributo in natura (em bens) ou o tributo in labore (em trabalho, em serviços). A pecúnia representa a prestação em dinheiro, em moeda corrente (Real, no Brasil) ou em cheque, conforme o art. 162, I, CTN. (SABBAG, 2016, p. 719).

O dever de pagar o tributo independe da vontade do indivíduo, razão em que se configura a compulsoriedade da prestação pecuniária, ou seja, a vontade do contribuinte é irrelevante. Nesse sentido, afirma Yoshiaki Ichihara:

[...] Assim para ser tributo deve apresentar as seguintes características: a. a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória ou obrigatória; b. não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito; c. deve ser instituído ou decorrente de lei; d. deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal. (ICHIHARA, 2001, p. 73)

Ricardo Cunha Chimenti ainda acrescenta:

Diz-se que a obrigação é compulsória, obrigatória, porque ela decorre diretamente da lei. A vontade do contribuinte é irrelevante e por isso até mesmo os incapazes podem ser sujeitos passivos das obrigações tributárias. A lei só pode obrigar o contribuinte a pagar o tributo em moeda corrente do País. (CHIMENTI, 2002, p. 83).

No Brasil não se admite a criação de tributo expresso em bens ou serviços, devendo, portanto, ser instituído e pago em moeda corrente, vez que se trata de uma prestação pecuniária, como dispões o diploma legal. No entanto, o tributo pode ser extinto, excepcionalmente, por outras formas de diversas do pagamento em dinheiro, como por exemplo, a dação em pagamento de bem móvel, expressa no artigo 156, do Código Tributário Nacional.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 2) “prestação pecuniária compulsória quer dizer um comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias.

O tributo não constitui sanção de ato ilícito, haja vista que a lei não pode prever como hipótese de incidência tributária o item ilicitude, não pode impor a obrigação de pagar o tributo de situação ilícita, pois se ocorresse dessa forma, estaria sendo instituída um a punição e não um tributo. Contudo, o fato gerador de um tributo pode suceder de ocorrências ilícitas ou criminosas, como, por exemplo, no tráfico de drogas o imposto de renda é devido, vez que, nesse caso, a hipótese de incidência do tributo é a aquisição financeira ou jurídica e não a atividade ilícita, conforme disposto no artigo 43, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, leciona Kiyoschi Harada:

A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade. (HARADA, 2007, p. 82).

Para Ricardo Torres:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação 'que constitua sanção de ato ilícito'. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º. (TORRES, 2005, p. 236).

O princípio da legalidade dispõe que só a lei pode instituir tributo. O artigo 150, inciso I da Constituição Federal reza que é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A instituição do tributo depende da fixação em lei das hipóteses de incidência, bem como dos sujeitos da obrigação, dos elementos fundamentais ao conhecimento do valor a ser pago, da base de cálculo, da alíquota e dos prazos. Sendo assim, o tributo somente é devido nos termos da lei ou não é devido, também nos termos da lei.

Eduardo Sabbag explica:

O tributo é prestação instituída por meio de lei, sendo, portanto, obrigação ex lege. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante (ver art. 123 do CTN). A legalidade avoca (I) o caráter pecuniário do tributo e (II) sua compulsoriedade, sendo, portanto, atributos dela decorrentes. Vale dizer que a legalidade e estes atributos se inter-

relacionam, reflexamente. [...] Em breve revisitação na temática do princípio da legalidade, depreende -se que o tributo depende de lei (ordinária ou complementar), consoante o art. 150, I, CF c/c art. 97, I e II, CTN. Trata -se de postulado com ressalvas adstritas a tributos [...]. (SABBAG, 2016, p. 726).

A lei ainda estabelece, a competência da autoridade e a maneira a ser observada, bem como o momento de agir e o conteúdo da atividade tributária, sendo que a autoridade administrativa não tem autonomia para decidir quando e como agir, vez que a mesma é totalmente vinculada à prescrição legal. Dessa forma, a cobrança do tributo deve ser feita de acordo com os termos estabelecidos em lei e a autoridade não tem qualquer poder de decisão.

Segundo o autor Ives Gandra da Silva Martins:

[...] competência tributária é a faculdade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos seus princípios e regras e dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o regime jurídico, regulando-o e estruturando-o. (MARTINS, 1999, p. 245).

Assim, é possível entender por competência tributária, sendo a faculdade privativa atribuída às entidades federativas, pela Constituição Federal, para instituir tributos. Sabe-se que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não conceitua, de forma expressa, o tributo, entretanto, a doutrina majoritária entende que tal conceito está presumido no texto constitucional brasileiro.

Segundo Geraldo Ataliba (2012, p. 32) “o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alarga-lo, reduzi-lo ou modifica-lo”.

As obrigações tributárias são divididas em obrigações principais e acessórias, conforme dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional. A obrigação principal tem por objeto, o pagamento de tributo, surgindo com a circunstância que se dá o fato gerador, e extinguindo com a quitação. Já a obrigação acessória, esta advém da legislação tributária, que decorre de prestações positivas ou negativas, visando a arrecadação e fiscalização dos tributos.

Hugo de Brito Machado aduz sobre as obrigações:

[...] O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do direito privado diríamos que a obrigação

principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar*, obviamente, não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico. O objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma *obrigação de fazer*. “Fazer” em sentido amplo[...] (MACHADO, 2016, p. 125).

Nesse sentido temos que a obrigação tributária decorre sempre de um fato concreto, da ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento do tributo. A obrigação principal tem por finalidade o pagamento de um tributo ou de uma penalidade (multa, por exemplo) e a obrigação acessória ocorre quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa.

A legislação tributária é compreendida, de acordo com o artigo 96 do Código Tributário Nacional, através das leis, tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a elas pertinentes.

Outro ponto que merece destaque são os contratos particulares referentes a responsabilidade pelo pagamento de tributos. Estes não têm validade se opostos à Fazenda Pública. O autor Alexandre Mazza, 2016, p. 91 explica e ainda traz um bom exemplo:

O dever de pagar tributo nunca nasce de um contrato. Se, por exemplo, um contrato de locação contém cláusula “transferindo” ao inquilino o dever de pagar, durante a vigência contratual, aos tributos referentes ao imóvel, essa disposição não vale perante a Fazenda Pública, ou produz qualquer efeito tributário.

No exemplo supramencionado por Mazza, caso o Imposto sobre Propriedade predial e territorial urbana – IPTU, por exemplo, não seja pago pelo inquilino, o Fisco Municipal não cobrará do inquilino, e sim, do proprietário do imóvel. Daí caberá ação de regresso do proprietário contra o inquilino baseado no contrato pactuado entre eles. Ou seja, o fisco não considera qualquer cláusula contratual que modifique a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Os tributos podem ser classificados, quanto à função, como tributos fiscais, extrafiscais e parafiscais. Os tributos fiscais são cobrados com o objetivo de arrecadação, a fim de que o Estado tenha recursos para custar suas atividades, como por exemplo, o imposto de renda – IR. Já os tributos extrafiscais têm por objetivos, de

forma predominante, sociais e políticos, além do fim de obtenção de recursos financeiros. Os tributos parafiscais são arrecadados por pessoa diversa daquela que detém a competência constitucional para a sua criação, por exemplo, as contribuições sindicais e anuidade de conselhos de classe.

2.1 DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

No ordenamento jurídico brasileiro existem cinco espécies tributárias, com entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Importante salientar, que estão previstos, de fato, na Constituição Federal, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, e no Código Tributário Nacional, as taxas, os impostos e a contribuição de melhoria.

Segundo o voto do Ministro Carlos Velloso do Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 447, julgada em 1991:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento." [...]. (BRASIL, STF - ADI 447).

As espécies tributárias pertencem ao gênero tributo e para identificar qual a sua natureza jurídica, ou seja, qual é a espécie do tributo, é preciso analisar o seu fato gerador. As contribuições de melhoria, por exemplo, têm como fato gerador a valorização imobiliária após a realização de obras públicas.

2.1.1 Impostos

O imposto é um tributo, no qual a obrigação de pagá-lo não resulta de uma contraprestação do Estado, ou seja, não decorre de alguma atividade estatal vinculada ao contribuinte. O contribuinte é obrigado a pagar o imposto pelo fato de residir no Estado, independente de utilizar qualquer serviço público, tendo em vista que a arrecadação do imposto é empregada em serviços gerais para toda a sociedade.

O autor Alexandre Mazza discorre sobre a hipótese de incidência dos impostos:

A hipótese de incidência dos impostos nunca descreve uma atividade estatal, mas um fato ou situação econômica pertinentes à esfera privada de interesses do contribuinte. São, por isso, chamados também de tributos se causa, unilaterais ou não contra prestacionais. (MAZZA, 2016, p. 127).

O fato gerador do imposto é uma circunstância relacionada ao patrimônio do contribuinte, desvinculada de qualquer ação do Estado, sendo o imposto um tributo meramente contributivo, utilizado para custear despesas estatais com serviços. E sobre o imposto ser um tributo meramente contributivo, Eduardo Sabbag alude:

Esses elementos conceituais nos permitem perceber que o tributo vinculado tende a se afastar do princípio da capacidade contributiva, exurgindo no ambiente que favorece o sistema de custo/benefício ou equivalência. É o que os torna “comutativos ou retributivos”. Por outro lado, o tributo não vinculado – no caso, o imposto – encontra sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva, o que lhe avoca o rótulo de “tributo contributivo”. (SABBAG, 2016, p. 774).

De acordo com o artigo 16 do Código Tributário Nacional, o imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para Kioshi Hadara:

Impostos (art. 145, 1, da CF) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperi* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto caracteriza-se como tributo do tipo captação de riqueza produzida pelo particular. São classificados pela doutrina em diretos e indiretos, reais e pessoais e em fixos, proporcionais ou progressivos. (HADARA, 2007, p. 83).

Segundo os artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência, em caráter privativo, para instituir impostos.

Os impostos, em regra, são criados por lei ordinária, feita pelo ente federativo competente para sua criação. Contudo, permite-se a instituição de impostos federais por meio de medidas provisórias, sendo que a sua exigência ocorrerá somente no ano seguinte ao da conversão da medida provisória em lei. Não se admite a instituição de impostos federais por meio de medida provisória, quando estes são submetidos a reserva de lei complementar.

No artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, trata da instituição de impostos residuais, bem como da competência impositiva residual. Essa competência consiste na instituição de novos impostos que ainda não estão previstos na Constituição. Os novos impostos devem ser instituídos pela União, por meio de lei complementar, sendo vedados a cumulatividade e impostos com fato gerador ou base de cálculo de impostos que já existem.

No que se refere a competência residual dos impostos, Sabbag (2016, p. 744) afirma:

No campo dos impostos, a competência residual indica que o imposto novo deverá ser instituído, por lei complementar, pela União, obedecendo -se a duas limitações: (I) respeito ao princípio da não cumulatividade; e (II) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outros impostos.

Na distribuição de competências, são impostos de competência da União: o imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto de renda (IR), imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), imposto sobre grandes fortunas (IGF), imposto extraordinário de guerra (IEG) e os impostos residuais. São de competência dos Estados e do Distrito Federal: imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços (ICMD) e imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA). São de competência dos Municípios: imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), imposto predial e territorial urbano (IPTU),

impostos sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). E ainda, os impostos municipais também são de competência do Distrito Federal.

A doutrina classifica os impostos como diretos e indiretos, reais e pessoais, e em fixos, proporcionais ou progressivos.

Os impostos diretos são aqueles em que as pessoas que cometeu o ato reconhecido pela lei, é quem paga os encargos fiscais. Já os impostos indiretos, por meio da repercussão econômica, transferem os encargos tributários ao consumidor final.

Quanto aos impostos diretos e indiretos, Eduardo Sabbag discorre da seguinte maneira:

[...] enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo “a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva”, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando “o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte”. (SABBAG, 2016, p. 796)

Quanto a classificação dos impostos, em reais e pessoais, estes são impostos que têm por consideração a individualidade de cada contribuinte, onde se tributa baseado na capacidade econômica do mesmo, estabelecendo diferenças tributárias em função de condições inerentes do contribuinte. Enquanto que os impostos reais, são impostos baseados nos bens reais (patrimônio).

Sabbag discorre sobre os impostos reais e pessoais:

Os impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivo (exemplo: imposto sobre a renda). Já os impostos reais, também intitulados “impostos de natureza real”, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa (res, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte (exemplos: IPI, ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais). (SABBAG, 2016, p. 796)

Os impostos fixos são impostos em que o valor a pagar é representado por uma quantia estabelecida, que independe de cálculos. Já os impostos proporcionais são

aqueles que mantêm a mesma alíquota, crescendo o valor do imposto apenas quando o valor básico para o cálculo sofra crescimento; os impostos progressivos são aqueles que se aumenta o valor tributável, também aumenta a alíquota, como por exemplo, o imposto de renda.

2.1.2 Taxas

Ao contrário dos impostos, as taxas são tributos vinculados a atividade estatal, tendo como fato gerador um fato do Estado e não do contribuinte. O Estado desempenha uma atividade e cobra uma taxa de quem utiliza tais atividades. A instituição das taxas segue a premissa de que o custeio de uma ação específica do Estado deve incidir sobre o seu favorecido direito.

Sabbag (2016, p. 802) *apud* Luciano Amaro (2008, p. 31), que assevera que “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”.

De maneira fática, MAZZA discorre sobre a arrecadação e a natureza das taxas:

Diferente do que ocorre com os impostos, a arrecadação de taxas pressupõe um agir estatal (primeiro momento) e, só depois, promove-se a cobrança do tributo (segundo momento) com natureza de contraprestação da atuação realizada. (MAZZA, 2016, p. 135).

A taxa ainda está prevista no artigo 145, inciso II da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - 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;

Nesse sentido, é possível concluir que as taxas são de competência comum de todos os entes federativos, e segundo dispõe o artigo 25, parágrafo primeiro, da

Constituição Federal, a competência para residual para instituir taxas é dos Estados. Ou seja, caso o Estado prestar determinado serviço, também será o Estado que terá a competência para criar uma taxa remuneratória por aquele serviço prestado, ou ainda, se for dever do Município realizar determinada fiscalização, é o Município que terá a competência para instituir uma taxa para pagamento daquela fiscalização.

As taxas são instituídas e administradas por meio de lei ordinária, porém, na esfera federal, é permitida a criação de taxas por meio de medida provisória, uma vez que estas têm força jurídica de leis ordinárias.

A base de cálculo das taxas é a despesa da ação estatal que será compensada através do recolhimento do tributo. Ao instituir as taxas, em relação a base de cálculo, deve ser observado o que está previsto no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal: “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

O art. 77 do Código Tributário Nacional conceitua as taxas, senão vejamos:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Assim, a Constituição federal e o Código Tributário Nacional preveem duas espécies de taxas, quais sejam, taxa de poder de polícia, que são cobradas para o pagamento das ações estatais em favor do interesse público contra o interesse do particular; e a taxa de serviço público, que são cobradas quando o ente federativo disponibiliza ou presta ao indivíduo um serviço público divisível e específico.

No que tange aos dois tipos de taxas, Kiyoshi Harada elucida:

Desse modo, podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação do estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente de qualquer imposto. (HARADA, 2007, p. 84).

2.1.2.1 Taxas de Polícia

As taxas de polícia têm como objetivo recompensar o poder de polícia exercido pelo Estado, que consiste em fiscalizar, limitar e sancionar os particulares em benefício do interesse público, tendo, portanto, natureza restritiva em relação aos interesses dos indivíduos.

As taxas de polícia são regulamentadas pelo artigo 78 do Código Tributário nacional, que assim aduz:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Outro ponto que merece destaque, é que as ações do Estado realizadas pelos órgãos de segurança pública não são serviços públicos e sim manifestação do poder de polícia e somente serão recolhidas as taxas de polícia se a entidade federativa de fato tiver executado a atividade da polícia.

São exemplos de taxa de polícia: taxa de expedição de atestados ou certidões; taxa de funcionamento ou taxa de alvará, que é cobrada dos construtores de obras; taxa de expedição de passaporte; taxa de licenciamento de veículos; a taxa de fiscalização ambiental e taxa para renovação da licença de funcionamento do estabelecimento comercial.

2.1.2.2 Taxas de Serviços

A taxa de serviço público tem por objeto a remuneração do Estado, quando este fornece ou põe à disposição do particular um serviço público determinável e

divisível, sendo denominadas como serviço público as ações do Estado em benefício do indivíduo que auxiliam e melhoram a sua vida.

Para que configure a cobrança das taxas é imprescindível que o serviço fornecido pelo Estado seja específico e divisível. Assim, a Constituição da República Federativa do Brasil e o Código Tributário Nacional não admitem a cobrança de taxa de pagamento de todo e qualquer serviço.

A taxa de serviço é regulamentada pelo artigo 79 do Código Tributário Nacional:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:
I - utilizados pelo contribuinte:
a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;
III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Sobre os serviços prestados pelo Estado remunerados através de taxas, são exemplos: emolumentos pagos aos cartórios extrajudiciais; a taxas de lixo; taxa judiciária e a taxa de fornecimento de água, etc.

Insta ressaltar, que os serviços públicos que favorecem toda a coletividade não são cobrados através de taxas, vez que não se pode mensurar o quanto cada indivíduo utilizou do serviço e, portanto, não há como determinar um valor correto para a cobrança, por isso ser a taxa, um tributo divisível. Um exemplo desse tipo de serviço é a iluminação pública. Justamente nesse sentido é que o Supremo Tribunal Federal editou a súmula vinculante nº 41 que diz “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerada mediante taxa. ”

2.1.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria, assim com as taxas, é uma espécie de tributo vinculado. O seu fato gerador está relacionado a uma ação estatal própria relacionada ao particular. Trata-se de um tributo que é instituído em razão da realização de uma obra pública, que de maneira geral, valoriza os imóveis da região que é abrangida

pela obra. E essa valorização, o ente público pode cobrar a contribuição de melhoria dos proprietários desses imóveis. Logo, a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública.

Quanto ao fato gerador da contribuição de melhoria, Hadara alude:

A contribuição de melhoria está prevista no art. 145, III, da CF e é espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte. Entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel. (HARADA, 2007, p. 84).

A competência para a cobrança das contribuições de melhoria é comum a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ocorrendo quando há um aumento no valor do imóvel situado nas regiões favorecidas pela obra pública, de modo direto ou indireto, como dispõe o artigo 1º, do Decreto lei nº 195/67.

A Constituição Federal, em seu artigo 145, inciso III, dispõe sobre a competência para instituir as contribuições de melhoria: “a União, os Estados e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. ”

Já no Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria encontra-se disciplinada no artigo 81:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O ente federativo responsável pela obra pública, através de lei ordinária, cria e regulamenta as contribuições de melhorias. Contudo, na esfera federal, é possível a edição de medida provisória com a finalidade de criar e regulamentar este tributo. O lançamento das contribuições de melhorias é feito de ofício pela autoridade administrativa, não havendo qualquer atuação do contribuinte.

A valorização imobiliária decorrente de obras particulares não incide na cobrança das contribuições de melhoria, incidindo, apenas, com a valorização imobiliária de obras públicas. Para que a obra seja caracterizada como obra pública é

imprescindível que a mesma seja executada pela administração pública ou por particulares em nome da administração pública, devendo a obra, ao final, pertencer ao patrimônio público.

Existe uma grande semelhança entre obras públicas, ensejando a cobrança de contribuições de melhoria e serviços públicos, remunerados através de taxas. O autor Alexandre Mazza diferencia-os de maneira esclarecedora:

Se em determinada atuação prepondera o resultado final sobre a atividade trata-se de uma obra pública. É o caso do asfaltamento de rua (pavimentação), verdadeira obra pública ensejadora, se valorizar imóvel particular da cobrança de contribuição de melhoria. Porém, havendo predominância da atividade sobre o resultado final a atuação da Administração tem natureza de serviço público autorizando a cobrança de taxa. Exemplo: recapeamento asfáltico. (MAZZA, 2016, p. 150).

A contribuição de melhoria pode ser cobrada quando ocorre a valorização dos imóveis em decorrência das obras públicas citadas no artigo 2º, do Decreto-lei nº 195/67. Na esfera federal, as obras descritas no referido Decreto-lei são taxativas, enquanto que nas esferas estaduais e municipais são exemplificativas.

Vejamos o artigo 2º, do Decreto-lei nº 195/67:

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

V - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Para que haja a arrecadação das contribuições de melhoria deve ocorrer o trâmite contido no Decreto-lei supramencionado. É o devido processo legal que deve ser estabelecido na lei instituidora da referida contribuição de melhoria, devendo, inclusive, que respeitar a sequência de atos. Alexandre Mazza (2016, p. 153) descreve a essa sequência de atos obrigatórios para a criação das contribuições de melhorias, senão vejamos:

O rito arrecadatário deve ser fixado na lei relativa à contribuição de melhoria (art. 82 do CTN) e obedecer a sequência abaixo:

Publicação de edital contendo os seguintes elementos (art. 5º – do Decreto-lei n. 195/67 c/c art. 82 do CTN):

I – delimitação das áreas diretas e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;

II – memorial descritivo do projeto;

III – orçamento total ou parcial do custo das obras;

IV – determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas (determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados).

2) Impugnação do edital pelos proprietários dos imóveis situados nas zonas beneficiadas pela obra dentro do prazo de 30 dias (art. 6º);

3) Regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação acima referida, sem prejuízo da sua apreciação judicial (art. 82, III do CTN);

4) publicação do demonstrativo de custos da obra, incluindo despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos (art. 4º do Decreto-lei n. 95/67);

5) lançamento de ofício referente aos imóveis beneficiados, após executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte (art. 9º do Decreto-lei n. 195/67);

6) escrituração, em registro próprio, do débito referente à contribuição de melhoria relativa a cada imóvel pelo órgão encarregado do lançamento (art. 10 do Decreto-lei n. 195/67);

7) notificação do proprietário, diretamente ou por edital, informando especificamente a respeito do (art. 10 do Decreto-lei n. 195/67):

I - valor da Contribuição de Melhoria lançada;

II - prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos;

III - prazo para a impugnação;

IV - local do pagamento.

8) abertura de prazo não inferior a 30 dias para o proprietário reclamar contra (art. 10, parágrafo único, do Decreto-lei 195/67):

I - o erro na localização e dimensões do imóvel;

II - o cálculo dos índices atribuídos;

III - o valor da contribuição;

V - o número de prestações.

9) pagamento de forma que a parcela anual não exceda a três por cento do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança (art. 12 do Decreto-lei 195/67).

O lançamento das contribuições de melhoria é feito de ofício pelo ente federativo, não havendo qualquer atuação do particular.

A legislação estabelece dois limites para a cobrança do valor das contribuições de melhoria, o limite total e o limite individual. O limite total é o valor da obra pública, ou seja, somando a quantia a ser paga por todos os imóveis beneficiados pela obra pública, o valor total não pode ser superior a despesa investida pelo Estado. Já o limite individual é computado diante do aumento no valor de cada imóvel, em razão da realização da obra pública, ou seja, não é permitido cobrar de cada contribuinte uma contribuição de melhoria maior do que o valor acrescido em cada imóvel após a execução da obra pelo Estado.

Nesse sentido, Hadara dispõe:

A Constituição de 1988, ao contrário das anteriores, não mais prevê o limite global da arrecadação, restrito ao custo total da obra. Nada impede, pois, de o legislador ordinário estabelecer como limite individual da contribuição de melhoria, acréscimo que da obra pública resultar para cada imóvel beneficiado, sem se importar se o somatório desses acréscimos irá ou não ultrapassar o custo total da obra. Somente assim compensaria sua instituição e cobrança que é das mais difíceis e onerosas, conforme se depreende dos requisitos previstos no art. 82 do CTN. (HARADA, 2002, p. 85)

Para obter o montante a ser pago devido as contribuições de melhoria é necessário que haja um consenso entre o limite total e o limite individual para realizar a cobrança do referido tributo.

2.1.4 Empréstimo Compulsório

Os empréstimos compulsórios são tributos de competência exclusiva da União, não sendo admitida a sua instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, ainda que por meio de delegação. Os empréstimos compulsórios são instituídos pela União por meio de lei complementar.

Trata-se de um tributo de natureza restituível, tendo em vista que valor arrecadado deve ser totalmente devolvido ao contribuinte em moeda corrente. Caso

não haja a devolução do montante recolhido, ficará caracterizado o confisco, que é uma prática vedada pela Constituição Federal.

A instituição dos empréstimos compulsórios só ocorre por meio de lei complementar, e também deve ser disciplinado por meio de lei complementar, não sendo permitido a instituição por meio de lei ordinária ou por medidas provisórias.

Para Kiyoshi Hadara:

Os empréstimos compulsórios, previstos no art. 148, I e II, da CF, têm por finalidade o ingresso temporário de recursos financeiros nos cofres do Estado, pois, o Estado fica com o ônus de restituir a importância que tomou emprestado. Devem ser decretados privativamente pela União, podendo ser instituídos, somente por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que deverá ser obedecido o princípio da anterioridade. A aplicação dos recursos arrecadados a título de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, cujas hipóteses se encontram taxativamente enumeradas na Carta Política. (HADARA, 2007, p. 85).

O artigo 148, da Constituição Federal, contempla os empréstimos compulsórios:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Fazendo uma análise do dispositivo acima, mostra-se evidentemente que tal tributo só pode ser instituído no caso de urgência e que sua previsão esteja expressa na Constituição Federal, ou seja, em casos extraordinários. Na hipótese do inciso I, não há que se falar em princípio da anterioridade, podendo ser cobrado no mesmo ano em que for publicada a lei complementar instituidora do tributo. Já na hipótese do inciso II, do mesmo dispositivo, deve-se respeitar o princípio da anterioridade anual, ou seja, pode ser cobrado apenas no exercício financeiro seguinte àquele em que foi

publicada a lei complementar. Quando ao parágrafo único, a arrecadação do tributo deverá ser destinada à despesa que motivou a criação do empréstimo compulsório.

Os empréstimos compulsórios estão de maneira expressa no artigo 15, do Código Tributário Nacional:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Nesse dispositivo, as hipóteses que o compõem, não se trata de fatos geradores dos empréstimos compulsórios, são circunstâncias que autorizam a sua criação. O fato gerador desse tributo por ser exatamente igual ao de outros tributos, admitindo, portanto, a bitributação. A lei complementar que institui os empréstimos compulsórios, é quem define o seu fato gerador, podendo ser qualquer fato econômico.

Eduardo Sabbag explica sobre o fato gerador dos empréstimos compulsórios:

É importante evidenciar que os pressupostos autorizativos anteriormente demonstrados não se confundem com o fato gerador do empréstimo compulsório. O legislador constituinte não indicou explicitamente o fato jurígeno do tributo, nem os elementos fundantes relativos ao aspecto material de incidência (alíquota, base de cálculo, sujeito passivo etc.), cabendo à lei complementar fazê-lo por completo. (SABBAG, 2016, p. 960).

Quanto à base de cálculo, não há exigência estabelecida em lei, será definida pela lei complementar que criar o empréstimo compulsório, podendo se, inclusive, alguma que já foi empregada para o recolhimento de outro tributo.

A lei complementar que cria esse tributo, é obrigada a declarar o motivo pelo qual está sendo instituído. De acordo com a Constituição Federal, é vedado o desvio

de finalidade do valor recolhido, ainda que seja em prol de outra finalidade relacionada ao interesse público.

Por fim, é possível entender que os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis por particulares. Para isso a lei complementar que o instituir, deve, necessariamente, estipular os prazos e as condições para a quitação integral e devidamente corrigida dos valores que a União recolheu.

2.1.5 Contribuições Especiais

As contribuições especiais são tributos identificados pela finalidade para a qual são criadas. A base de cálculo e a finalidade das contribuições especiais estão fixadas na Constituição Federal.

Nesse sentido, o autor Alexandre Mazza discorre sobre a instituição das contribuições especiais e suas finalidades que estão estabelecidas na Constituição Federal:

Note-se que, por exemplo, que a Constituição Federal de 1988 prevê a criação de diversas contribuições sempre definindo qual a finalidade de sua instituição:

- 1) para intervenção no domínio econômico (art. 149);
 - 2) para custeio das categorias profissionais ou econômicas (art. 149);
 - 3) para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A);
 - 4) para financiamento da Seguridade Social (art. 195);
 - 5) para custeio das entidades privadas de serviços social e formação profissional (art. 240);
 - 6) para custeio da educação básica pública (art. 212, § 5º, da CF).
- É possível perceber que as contribuições têm sua natureza definida pela finalidade a que a Constituição vincula sua existência. Daí o conceito de “tributos qualificados pela destinação”. (MAZZA, 2016, p. 167).

No artigo 149 da Constituição federal de 1988, utiliza apenas a expressão “contribuições” para tratar das contribuições de intervenção de domínio econômico, contribuições sociais e contribuições de interesse das categorias profissionais. No entanto, está consolidado que a terminologia mais apropriada é a de “contribuições especiais”, objetando diferenciar esses tipos de contribuições de melhoria que se trata de outra espécie tributária:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

É a União quem tem a competência exclusiva para criar as contribuições especiais, conforme dispõe o dispositivo acima. Porém, a Emenda Constitucional nº 41/2003 acrescentou ao artigo 149, o § 1º, o qual autoriza os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a criar contribuições relacionadas a previdência, cobradas de seus servidores, em favor dos próprios. A Emenda Constitucional 39/2002 adicionou o artigo 149-A, onde ficou estabelecida a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a criação da Contribuição de iluminação pública (Cipe), senão vejamos:

Art. 149, § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

As contribuições sociais ou contribuições de custeio da seguridade social estão dispostas no artigo 195 da Constituição Federal. O referido artigo prevê que a seguridade social será custeada por meio de recursos advindos das contribuições sociais, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime

geral de previdência social de que trata o art. 201.
III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Desta forma, a doutrina majoritária conclui que a competência para criar as contribuições especiais é exclusiva da União, salvo as contribuições elencadas nos artigos 149, § 1º e 149-A, ambos da Constituição federal.

Em regra, este tributo é instituído através de lei ordinária publicada pelo ente federativo responsável pela sua criação. Porém, existem exceções. Na esfera federal, por exemplo, é permitida a sua instituição por meio de medida provisória e, de acordo com o artigo 195, § 4º da Constituição Federal, a instituição de novas fontes de custeio de seguridade social necessita de lei complementar federal, quando se tratar de contribuições que ainda não foram mencionadas, com fato gerador ou base de cálculo na Constituição.

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias são limitações expressamente previstas na Constituição Federal, as quais impedem a instituição e cobrança de tributos pelas entidades federativas, ou seja, o Estado não recolhe o tributo relacionado aos fatos previstos no texto constitucional que configuram hipóteses de imunidades.

Segundo ALEXANDRINO e PAULO (2014) terá sempre a imunidade quando estiver na Constituição, seja em qualquer termo, a exoneração ou o impedimento tributário.

E ainda, Elizabeth Nazar Carraza e Daniel Moreti (2012, p. 03) conceituam as imunidades tributárias:

[...] as imunidades tributárias – que alguns impropriamente definem como sendo “hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas” – conferem aos beneficiários diretos públicos subjetivos, de não serem compelidos a recolher tributos, nas hipóteses que elas apontam. Dão às pessoas beneficiadas aquilo que poderíamos chamar de “garantias de não serem alvo de exações”, enquanto praticam determinados fatos ou atos jurídicos, pois erigem barreiras intransponíveis à própria competência tributária das pessoas políticas.

No artigo 150, inciso VI, da constituição Federal de 1988, dispõe exatamente sobre as imunidades tributárias:

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.

Também, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 9º, inciso IV, regulamenta as imunidades tributárias da seguinte maneira:

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

IV - cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

A imunidade para tributos representa uma limitação ao poder de tributar, de maneira negativa da competência tributária. O legislador constituinte traçou as áreas que refutam a incidência das arrecadações tributárias, considerando a distribuição de competências impositivas.

Segundo SABBAG (2016, p. 516) “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”.

3.1 NATUREZA JURIDICA

As imunidades tributárias têm como natureza jurídica: a garantia fundamental do contribuinte e limitação constitucional ao poder de tributar. Trata-se de uma garantia fundamental do contribuinte, uma vez que na Constituição, no próprio artigo 150, em seu caput, descreve como uma garantia assegurada ao contribuinte, bem como, uma limitação ao poder de tributar, haja vista que no mesmo diploma legal, no capítulo que aborda sobre o Sistema Tributário Nacional, a Seção II trata justamente das imunidades tributárias “Das Limitações do Poder de Tributar”.

O autor Eduardo Sabbag cita o conceito do Professor Paulo de Barros Carvalho quanto a natureza tributária, que assim elucida:

Para o eminente professor Paulo de Barros Carvalho, a imunidade se define como “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas,

contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas". (CARVALHO, 2004, p. 181 *apud* SABBAG, 2016, p. 517).

Atualmente, a imunidade tributária também é classificada pela doutrina majoritária como uma regra de competência e não apenas como uma limitação ao poder de tributar ou não incidência qualificada. A regra de imunização fixa a incompetência dos entes federativos para instituir sobre certas circunstâncias expressamente determinadas na Constituição Federal.

COSTA (2015, p. 40) discorre que limitações constitucionais ao poder de tributar é expressão compreensiva do conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição do exercício da competência tributária.

3.2 IMUNIDADE x ISENÇÃO

Entre a Imunidade e isenção existe a semelhança quanto o fato de que estes institutos desobrigam o contribuinte de pagar o tributo. Porém, ao analisar a natureza jurídica de cada um, é possível notar que se tratam de figuras distintas.

BALEEIRO (2013, p. 113) diferencia imunidade e isenção, senão vejamos:

O art. 19, III, da CF estabelece imunidades, isto é, vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Não se confundem com isenções, derivadas da lei ordinária ou da complementar (CF, art. 19, § 2º) que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo em que se contém a isenção importa em legalidade, e não em inconstitucionalidade (CTN, arts. 175 a 179).

As imunidades são regras previstas na Constituição Federal que excluem a competência das entidades federativas com relação a determinados fatos e pessoas e a mesma coisa ocorre antes da incidência da obrigação tributária, ou seja, antes de instituído o tributo, devendo ser interpretada de modo amplo, uma vez que se trata de uma garantia fundamental. Outros pontos que merecem destaque sobre as

imunidades, são que as mesmas, em regra, só alcançam os impostos, são irrevogáveis e permanentes.

A isenção decorre de lei que exclui o crédito tributário, quando este já existe. Esta desobriga o contribuinte de pagar o tributo, mesmo depois de ter ocorrido o fato gerador instituidor do tributo. A isenção deve ser interpretada de modo restrito a lei que a outorgou e a mesma alcança todos os tributos, podendo ser temporária e revogada, vez que se trata de um benefício outorgado pelo ente federativo que detém a competência para criar o tributo.

3.3 IMUNIDADES EM ESPÉCIES

As imunidades tributárias são pressupostos previstos no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, onde veda os entes federativos a instituição de impostos de certas pessoas jurídicas e políticas, quais sejam, patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (que é a imunidade recíproca); dos templos de qualquer culto; do 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, na forma da lei; dos 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, ressalvada a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A previsão normativa é restritiva às já existentes, não sendo possível existir qualquer imunidade que não conste do rol estabelecido na norma Suprema, sendo que sua principal função é estabelecer limites para a atribuição de competência das pessoas políticas de direito constitucional interno. A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária.

3.3.1. Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca é uma norma prevista no artigo 150, inciso VI alínea a, da Constituição Federal que impede a União, Estados, distrito Federal e Municípios de cobrarem impostos reciprocamente. Importante destacar que a imunidade é apenas quanto aos impostos. As demais espécies tributárias podem ser cobradas reciprocamente, nos seguintes termos:

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.

A doutrina majoritária entende que o rol citado no artigo 150, inciso VI, alínea a, não é taxativo e sim exemplificativo. Assim, não é permitida a cobrança de qualquer imposto dos entes federativos. Ademais, a imunidade recíproca também é aplicada as autarquias e fundações públicas administrativas pelo poder público, quando seu patrimônio, renda e serviços estão relacionados às suas finalidades essenciais ou dela decorrentes, de acordo com o disposto no artigo 150, § 2º, da CRFB/88.

Dessa forma, os entes da administração pública indireta são imunes apenas aos impostos que incidem exatamente sobre suas práticas finalísticas.

As empresas públicas e sociedades de economia mista têm imunidade referente ao patrimônio, à renda e aos serviços, ligados as suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes, quando são prestadoras de serviços públicos.

Para o Supremo Tribunal Federal:

A garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação são imunes de impostos. A imunidade tributária recíproca 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. (BRASIL, 1996).

Assim, o objetivo principal da imunidade recíproca é preservar o princípio federativo disposto no artigo 1º e 18, da CRFB/88, onde prevê o equilíbrio e a harmonia entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

3.3.2. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

A imunidade dos templos de qualquer culto está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal:

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

VI – instituir impostos sobre:
 (...)

b) templos de qualquer culto.

Essa imunidade não incide apenas sobre o templo. De acordo com a doutrina majoritária e a jurisprudência, trata-se de uma imunidade subjetiva, instituída para proteger as organizações religiosas, proibindo a incidência de qualquer imposto referente aos seus patrimônios, rendas e serviços.

BALEEIRO (2013) ressalta que:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência oficial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados para fins econômicos. (BALEEIRO, 2013, p. 148).

Assim, não há pagamento de IRT e IPTU sobre o templo; IR, inclusive, sobre as ofertas recebidas; IPVA sobre os carros cuja propriedade seja da Igreja; ICMS sobre os produtos vendidos e etc.

Insta ressaltar, que a imunidade é aplicada a todas as religiões, em razão do princípio da igualdade. A maçonaria não possui essa imunidade, tendo em vista que a mesma não é considerada uma religião e sim uma ideologia de vida, não existindo amparo jurídico para que a mesma tenha o referido benefício tributário.

Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, quanto a maçonaria:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II Assim, para se chegar-

se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (BRASIL, 2012).

A imunidade tributária abrange todo o terreno em que possui o mesmo número de matrícula do templo, ficando imune toda a extensão onde o mesmo está fixado, como, por exemplo, bibliotecas, estacionamentos, cemitérios, casas sacerdotais, etc. Sobre os estacionamentos das Igrejas, mesmo quando há cobrança pela sua utilização, a imunidade está garantida, quando os valores arrecadados são aplicados nas finalidades essenciais da igreja.

Não estão imunes, quanto ao IPTU e ao ITR, os imóveis locados pela instituição religiosa para constituir um templo, uma vez que o proprietário é o responsável pelo pagamento desses impostos e não a instituição religiosa. Entretanto, existe imunidade quando a instituição religiosa aluga o seu templo, partindo-se do princípio de que a renda do aluguel é utilizada em prol da própria igreja.

3.3.3. Imunidade dos Partidos Políticos, das Entidades Sindicais e das Instituições de Educação ou de Assistência Social, sem Fins Lucrativos.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, alínea c, prevê imunidade tributária, quanto a todos os impostos, aos partidos políticos e suas fundações, às entidades sindicais de trabalhadores e às instituições educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, desde que preenchidas as exigências estabelecidas pela lei.

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

O objetivo de imunizar os partidos políticos consiste em promover a democracia, tendo em vista que os mesmos se tratam de pessoas jurídicas de direito

privado e que são fundamentais para exercício da soberania popular e do funcionamento da república.

As imunidades tributárias das entidades sindicais, das instituições educacionais e das instituições assistenciais sem fins lucrativos estão condicionadas aos requisitos contidos no artigo 14, do Código Tributário Nacional:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

De acordo com o § 1º, do mesmo dispositivo, se houver descumprimento de qualquer dos requisitos estabelecidos, a imunidade pode ser suspensa.

E sobre os requisitos os quais as entidades sindicais, as instituições educacionais e as instituições assistenciais sem fins lucrativos estão condicionadas, Hugo de Brito Machado declara:

A imunidade das instituições de educação e assistência social, todavia, é condicionada. Só existe para aquelas instituições sem fins lucrativos, conceito que também tem sido muito mal compreendido. A lei não pode acrescentar requisitos a serem atendidos. Basta que não tenham fins lucrativos. É razoável, todavia, entender-se que o não ter finalidade lucrativa pode traduzir-se no atendimento dos requisitos do art. 14 do CNT. (MACHADO, 2014, p. 293).

As entidades sindicais são as federações, confederações e centrais sindicais e os sindicatos. Referente às instituições educacionais sem fins lucrativos, a imunidade tributária não atinge os seus rendimentos e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, de acordo com o artigo 12, § 1º, da Lei 9.532/97 e, no tocante as instituições assistenciais sem fins lucrativos, estas são imunes aos impostos e às contribuições sociais.

MAZZA (2016) discorre sobre os requisitos previstos na Lei 9.532/97:

[...] requisitos para que entidades assistenciais e educacionais gozem de imunidade:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar com boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda as condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades beneficiadas. (MAZZA, 2016, p. 308)

Apesar do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal dispor que é por meio de lei complementar que se regulamenta as imunidades tributárias, a Lei 9.532/97 estabelece, ainda, os requisitos supracitados para que as instituições educacionais e assistenciais tenham a referida imunidade.

3.3.4 Imunidade de imprensa cultural

O artigo 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal trata da imunidade de imprensa:

- 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:
 - (...)
 - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

De acordo com o artigo supramencionado, há imunidade sobre todos os impostos que incidem diretamente sobre livros, revistas, jornais e o papel no qual eles são impressos, com o objetivo de torna-los mais baratos e assim divulgar a cultura brasileira a todos.

Sobre a imunidade de outros materiais, além do papel, MAZZA (2016) traz uma relação dos materiais que o Supremo Tribunal Federal considera imune:

- 1) Peças sobressalentes para equipamentos de preparo e acabamento de chapas de impressão offset para jornais (RE 392.221);

- 2) Filmes e papéis fotográficos utilizados para publicação de jornais periódicos (Sumula 657 do STF);
- 3) Filmes destinados à produção de capas de livros sem capa dura (RE 392.221);
- 4) Todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação (RE 202.149, orientação que ainda não pode ser considerada uma tendência na jurisprudência no STF na medida em que foi adotada somente no âmbito da 1ª Turma do STF). (MAZZA, 2016, p. 311).

Atualmente, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, apenas as matérias primas mencionadas acima, é que possuem imunidade tributária.

Em que pese o artigo 150, inciso VI, alínea d, estabelece que apenas o papel para a impressão tem imunidade, o STF, recentemente, decidiu que a imunidade tributária também se aplica aos livros eletrônicos (*e-book*) e aos suportes utilizados para a sua leitura, tendo em vista que o objetivo da imunidade em questão é tutelar conteúdo divulgador da cultura e da informação.

Quando a imunidade de livros eletrônicos, o STF se posicionou:

Em votação unânime, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Os ministros negaram provimento aos Recursos Extraordinários (REs) 330817 e 595676, julgados em conjunto na sessão desta quarta-feira (8). Para o colegiado, a imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão deve abranger os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento, além de componentes eletrônicos que acompanhem material didático. (BRASIL, 2017).

Outros itens que, de acordo com tal posicionamento do STF, também são alcançados pela imunidade ora em análise, são as apostilas, as listas telefônicas, os álbuns de figurinhas.

3.3.5 Imunidade Dos Fonogramas E Videofonogramas Musicais

A imunidade sobre fonogramas e videofonogramas musicais foi criada pela Emenda Constitucional nº 75/2013, com o propósito de acabar com a pirataria no Brasil, divulgar a cultura musical aos brasileiros e reduzir os preços dos produtos musicais. Tal imunidade está disposta no artigo 150, inciso VI, alínea e, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

Importante saber o conceito de fonogramas, que são gravações em sons (CD's), em qualquer imagem; os videofonogramas são vídeos contendo músicas (DVD's). Dessa forma, não incide nenhum imposto sobre fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil, nos termos do artigo supracitado.

Nesse sentido, o Senado aprovou a Proposta de Emenda Constitucional Nº 123 de 2011 (PEC) da música, promulgando a Emenda Constitucional nº 75, de 15 de Setembro de 2013, de forma que acrescentou a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, para estabelecer imunidade tributária sobre as obras musicais ou literomusicais em áudio e vídeo de autores brasileiros ou obras em geral interpretados por artistas brasileiros, bem como sobre os CDs e DVDs que as contenham, salvo replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

O autor Alexandre Mazza faz algumas considerações a respeito da imunidade dos fonogramas e videofonograma:

- 1) trata-se de uma imunidade objetiva que exclui somente os impostos diretamente incidentes sobre os fonogramas e videofonogramas, não atingindo impostos desvinculados do processo produtivo ou circulatório, como IR, IPTU ou IPVA das gravadores e lojas;
- 2) a referida imunidade só vale para impostos, não alcançando taxas, contribuições ou empréstimos compulsórios;
- 3) o benefício somente favorece fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou interpretadas por artistas brasileiros. Desse modo, não havendo qualquer dessas conexões com a cultura musical pátria inexistente imunidade;
- 4) a imunidade não se aplica aos filmes e à indústria cinematográfica em geral;
- 5) o benefício imunizante favorece também os suportes materiais (mídias) ou arquivos digitais que os contenham, o que significa dizer que as músicas e vídeos musicais comprados via download pela internet também são imunes;
- 6) a replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser foi excluída da imunidade como forma de preservar os benefícios concedidos às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus (art. 40 do ADCT), que já gozam de vantagem ao afastamento da incidência de todos os impostos. (MAZZA, 2015, p. 392).

Logo, trata-se de uma imunidade objetiva que incide apenas sobre impostos ligados a produção e circulação dos fonogramas e videofonogramas musicais vinculados a cultura brasileira, incidindo, ainda, sobre compras de músicas através de *downloads* pela internet.

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

A imunidade tributária das entidades religiosas é garantida na Constituição Federal, visando garantir a liberdade religiosa, uma vez que o Estado é laico, ou seja, não adota oficialmente religião alguma, e assim não interfere na crença dos cidadãos. O Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. As imunidades são consideradas cláusulas imutáveis.

Importante destacar que o direito de imunidade tributária, é a equidade entre todas as entidades religiosas. Não há privilégios tributários para templos específicos. O direito é igual para todas as organizações religiosas.

4.1 IMUNIDADE COMO CLÁUSULA PÉTREA

A doutrina majoritária classifica a Constituição Federal de 1988 como rígida, ou seja, para que a Constituição seja alterada requer um procedimento formal e complexo. Este procedimento de alteração se dá por meio de Emendas Constitucionais, atendendo aos requisitos contidos no artigo 60, da Constituição de 88.

No artigo 60, parágrafo quarto, da Constituição, existem algumas limitações materiais para reforma do texto constitucional, que recebem o nome de cláusulas pétreas. Estas não podem ser alteradas, quando objetivam abolir ou restringir os direitos contidos nos incisos do parágrafo mencionados.

Há quatro limitações materiais expressas na Constituição Federal, quais sejam, a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário e os direitos e garantias individuais. Assim segue o artigo 60, da CF/88:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. (BRASIL, 1988).

A imunidade tributária, além de ser uma limitação ao poder de tributar, é também uma garantia fundamental, como dispõe o artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988. Assim, as imunidades tributárias estão implícitas no § 4º, inciso VI, do artigo 60, e não podem ser excluídas ou reduzidas através de Emenda Constitucional, fazendo parte do grupo de normas inalteráveis da Constituição Federal.

4.2 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

Sobre a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, na apelação cível de nº 70056534332, decidiu que a casa paroquial também possui imunidade:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TEMPLO RELIGIOSO. CASA PAROQUIAL. TRIBUTAÇÃO AFASTADA. Nos termos do artigo 150, VI, b, § 4º, da Constituição Federal, os templos de qualquer culto, assim como o patrimônio, rendas e serviços prestados por estes templos são imunes ao pagamento de impostos, desde que estes estejam relacionados à sua atividade essencial. No caso, está devidamente comprovada que o imóvel objeto de tributação destina-se à atividade religiosa, bem como a casa paroquial serve de moradia para o Padre, sendo, portanto, parte integrante da atividade essencial. Mesmo em caso de locação, o STF já reconheceu, através da Súmula 724, a imunidade tributária, desde que a renda seja revertida em prol da entidade, cuja destinação milita em favor desta, não tendo o embargado logrado produzir prova em sentido contrário. (BRASIL, 2014)

Ainda, no mesmo sentido, a imunidade quanto ao imposto predial e territorial (IPTU), também é extensiva aos imóveis que pertencem às igrejas e que se encontram alugados, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como se pode ver no Recurso Extraordinário 325.822:

[...] a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. [...] (BRASIL, 2013).

Nesse sentido, a súmula nº 724 do Supremo Tribunal Federal afirma:

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

Desta forma, ficou estabelecido que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrange as casas onde os padres residem e os imóveis alugados, e que a renda dos aluguéis é destinada para as atividades religiosas.

No que se refere a imunidade tributária dos cemitérios, o Supremo Tribunal Federal:

Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (BRASIL, 2008).

Assim, quanto ao IPTU, é aplicado a imunidade tributária quando o cemitério for uma extensão das instituições religiosas, sem fins lucrativos. Contudo, aos cemitérios que possuem caráter comercial, com lucro financeiro, não há imunidade.

Como já visto anteriormente, a maçonaria, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, não é considerada uma religião, e sim, uma ideologia de vida.

Neste mesmo diapasão, o estabelecimento contíguo aos templos utilizados pelos fiéis, com a finalidade de levantamento de valores para serem utilizados em benefício das próprias igrejas, o STF entendeu que também tem imunidade tributária, senão vejamos:

Nos termos do art. 150, da Constituição Federal, 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; II O colendo Supremo Tribunal Federal consagra o princípio de que (.) A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas", daí porque o estacionamento, servindo à finalidade essencial da entidade, está abrangido pela imunidade tributária; III Embora a expedição de mandado de pagamento do valor depositado no início da ação seja consequência natural e lógica da procedência dos pedidos autorais, diante do recurso específico para esse fim, e de modo a se evitar dúvidas no futuro, o recurso deve ser provido; IV Primeiro recurso ao qual se nega seguimento ao abrigo do art. 557, do Código de Processo Civil, dando-se provimento ao segundo apelo, apenas para consignar o direito ao levantamento das quantias depositadas judicialmente, dentro do permissivo do art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil. (BRASIL, 2015).

Deste modo, os estacionamentos das igrejas possuem imunidade tributária, sendo aplicada ainda que haja arrecadação de valores, mas, é necessário que os valores arrecadados sejam utilizados para as finalidades essenciais da igreja.

4.3 SUGESTÃO POPULAR EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL

Atualmente não há projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional sobre a imunidade tributária dos templos religiosos. Contudo, existe uma sugestão popular, o qual sugere o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas (igrejas) sob o argumento de vivemos em um Estado laico e que as instituições religiosas servem para enriquecer os seus líderes, que constantemente estão envolvidos em escândalos financeiros.

Augusto Castro discorreu resumidamente, em 03 de Novembro de 2016, sobre a sugestão popular nº 2 de 2015:

A SUG 2/2015 foi incluída na página Ideia Legislativa do portal e-Cidadania pela cidadã do estado do Espírito Santo, Gisele Suhett Helmer, no começo de março de 2015. Em 19 de junho do mesmo ano, a sugestão alcançou o número de 20 mil apoiadores em quatro meses, que votaram pela internet. Com o número mínimo exigido (20 mil), a proposta ganhou o direito de ser analisada pelos senadores, que, ao final do processo, poderão transformá-la em uma proposta de emenda à Constituição (PEC).

A autora da sugestão defende que “os constantes escândalos financeiros que líderes religiosos protagonizam estão tornando-se o principal motivador da ideia de que a imunidade tributária das igrejas deve ser banida”. Ela também escreveu em sua proposta que “o Estado é uma instituição laica e qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada”.

A sugestão popular atualmente, encontra-se sob consulta popular no site do Senado para que a sociedade opine a favor ou contra a matéria, cujos números já estão em aproximadamente 138 mil a favor e 134 mil contra a matéria proposta.

Essa sugestão popular se encontra atualmente na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (Secretaria de Apoio à Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa), como relator José Medeiros.

4.4 PRESSUPOSTO PARA ADMISSIBILIDADE DE IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade religiosa é uma proteção a um direito fundamental do contribuinte e considerado uma cláusula pétrea. Tal análise sobre a imunidade tributária decorre do desdobramento de outros dispositivos no texto constitucional, quais sejam, a liberdade de consciência de crença, a proteção aos templos, a proibição da privação de direitos por motivo de religião e a prática livre de cultos religioso, assim dispostos no artigo 5º incisos VI e VIII da Constituição Federal.

Também, está consagrado no artigo 18 da Declaração Universal dos Direitos Humanos que “toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião”, e ainda explana que este direito “implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos”.

A imunidade religiosa é norma que garante a intributabilidade das religiões, entretanto, há quem entenda que essa garantia se esvazia na essência, quando se trazem à baila questões confinantes, de conhecimento geral.

Nesse sentido, SABBAG menciona essas questões confinantes:

- a) à riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis;
- b) à existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de impostos a estes afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;
- c) à conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g., condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública (e.g., boicote ao uso de preservativos e à doação de órgãos);
- d) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos. (SABBAG, 2016, p. 628)

Essas questões são indignações de muitas pessoas, tanto é, que é possível ver o aumento do número de pessoas que estão a favor da extinção da imunidade tributária dos templos religiosos, já ultrapassando o número de pessoas contrárias a essa extinção da imunidade.

Mas cabe ressaltar que a igreja tem um papel importantíssimo na sociedade, pois atua de maneira a contribuir para o bem-estar social, cumprindo, muitas vezes, o papel do Estado, pois promove contribuições sociais, quais sejam, o apoio e conforto aos indivíduos, essencialmente pelo sentimento da esperança e o amor, por força da ligação destes com Deus, impulsiona o crescimento humano e o respeito ao próximo com a finalidade destes indivíduos serem pessoas de bem.

Justamente pelo fato da igreja, de certa forma, cumprir uma parte do papel do Estado, é que se entende que é merecedora de imunidade tributária, assim como, também entende, a maioria dos doutrinadores, a própria Constituição e os Tribunais Superiores, como visto anteriormente. Mas, importante esclarecer, que devido a tantas questões duvidosas, como as que Eduardo Sabbag cita abaixo, seria pertinente que fossem criados requisitos, amparados por lei, para a instituição dos templos religiosos e que houvesse uma fiscalização efetiva, a fim de que desvirtuamentos sejam evitados.

Assim entende SABBAG (2016, p. 629):

Nesse passo, não cremos que a supressão da norma imunitória venha a ser a melhor solução. Todavia, uma regulação da fruição da benesse constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea “c” do mesmo inciso VI do art. 150 da CF, que se atêm ao cumprimento dos requisitos impostos pelo art. 14 do CTN (...), pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulosos de templos.

Nesse sentido, assim como para as outras entidades que gozam da mesma imunidade tributária conforme o artigo 150, inciso VI, também deveria valer para os templos, que são os requisitos disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, sob pena de perder o benefício.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Assim, se faz necessário que haja maior fiscalização às instituições religiosas, vez que alguns templos religiosos obtiveram tamanhos crescimentos e riquezas, que muitas vezes não se há compatibilidade desse aumento de riquezas com a realidade financeira dos respectivos fieis. O crescimento constante das organizações religiosas tem aguçado dúvidas com relação as suas finalidades essenciais.

CONCLUSÃO

Atinente aos direitos fundamentais, estes existem desde muito antes do direito positivado, pois a existência desses foram concebidos pelo direito natural.

A liberdade religiosa está dentre os direitos de primeira dimensão, os quais surgiram a partir do século XVIII, para contestar o absolutismo do Estado, onde uma só pessoa obtinha a concentração de poder.

Hoje, a liberdade religiosa encontra-se no rol dos direitos fundamentais da Constituição da República Federativa do Brasil, ligados ao princípio da dignidade humana, dispostos nos direitos de liberdade de crença, na garantia do livre exercício dos cultos religiosos e ainda, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias, na forma da lei.

No presente trabalho foi possível demonstrar que as imunidades tributárias, que são isenções de impostos, visam proteger valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas. Quanto a imunidade dos templos de qualquer culto, as imunidades vêm para compensar o trabalho social que a igreja presta aos indivíduos, que ao final, o Estado é favorecido, uma vez que pessoas religiosas tendem a serem mais humanas, solidárias e fraternas com uns aos outros.

De maneira geral, as imunidades são ações limitadoras do poder do Estado. É garantia pressuposta na Constituição, classificada ainda como cláusula pétrea, não podendo ser extinta ou até mesmo reduzida, nem mesmo por Emenda Constitucional, já que consideradas matéria inalterável da constituição.

Ainda quanto a extensão da imunidade tributárias dos templos, ainda abrange imóveis que sejam alugados pelas igrejas, a casa paroquial (moradia dos padres e outros sacerdotes), as quais são livres de IPTU, por exemplo; assim como os automóveis da instituição religiosa é imune de IPVA. A renda dos imóveis também é imune de impostos, desde que a renda seja revertida para a própria instituição, ou seja, para sua própria subsistência.

É importante destacar, que as instituições religiosas cumprem um serviço social de extrema relevância para a sociedade, tendo em vista que contribuem para a formação de seres humanos, a fim de que sejam “humanos” no sentido literal, com ensinamentos de ética, moral, amor, solidariedade e fraternidade. Por esses motivos, há que se falar em cumprimento do papel do Estado, mediante todo esse serviço social contribuído.

Relevante salientar, que a maioria dos doutrinadores, dos Tribunais Superiores, o Supremo tribunal Federal e até mesmo a própria Constituição, nossa lei maior, entendem pela viabilidade da imunidade tributária dos templos religiosos, uma vez que garante a proteção dos direitos fundamentais.

Ainda, em que pese, a imunidade ser para templos que “qualquer culto”, não entra neste rol, a Maçonaria, por ser considerada uma filosofia de vida, e não uma religião.

Destarte, foi possível concluir também, que diante de tantos templos que são abertos a todo momento, que é garantido tal imunidade, alguns doutrinadores entendem, por haver pressupostos de admissibilidade para imunidade tributária, objetivando uma adequada fiscalização, e, por conseguinte, evitar deturpação de finalidade.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BAHIA, Flávia. **Descomplicado direito constitucional**. 3 ed. Recife: Armador, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. **A Constituição e o Supremo. Na Exclusão Da Incidência Estabelecida Pelo Par. 3. Do Art. 155 Da Constituição, Situa-Se A Taxa De Conservação Rodoviária, Criada Pela Lei N. 8.155, de 28.12.90, Cujo Fato Gerador E A Aquisição De Combustível Líquido**. Brasília, 1991. Min. Relator: Octavio Gallotti. Julgado em 05/06/1991. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo270.htm>>. Acesso em: 11/06/2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10/06/2017.

BRASIL. **Declaração Universal de direito humanos**. Disponível em <http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf>. Acesso em: 10/06/2017.

BRASIL. **Decreto lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm. Acesso em: 1/06/2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 75, de 15 de Outubro de 2013**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm>. Acesso em 10/06/2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar**. 1993. Min. Relator: Sidney Sanches. Julgado em 15/12/93. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>> Acesso em 11/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Incidência de IOF sobre Ativos Financeiros de entidades de**

Direito Público. Imunidade Recíproca dos Entes Federados. 1996. Min. Relator: Maurício Corrêa. Julgado em 11/03/1996. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=280689>>. Acesso em 09/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental No Recurso Extraordinário Com Agravo. Imunidade Tributária. Entidade Religiosa. Imóvel Destinado À Residência De Ministro Religioso. Incidência Do Art. 150, Vi, B, Da Constituição. Aplicabilidade Das Razões Que Deram Ensejo À Edição Da Súmula 724 Desta Corte. Agravo Improvido.** 2012. Ministro Relator Gilmar Mendes. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000212898&base=baseMonocraticas>>. Acesso em 11/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Apelação Cível nº 70056534332. Apelação Cível. Direito Tributário. Iptu. Imunidade Tributária. Templo Religioso. Casa Paroquial. Tributação Afastada.** 2014. Min. Relator: João Barcelos de Souza Junior. Julgado em 11/06/2014. Disponível em <<https://tjs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/124117962/apelacao-civel-ac-70056534332-rs/inteiro-teor-124117972>>. Acesso em 19/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Apelacao/reexame-necessario-reex-2899103220128190001-rj-0289910-3220128190001. Processual Civil. Tributário. Imunidade Tributária Dos Templos. Estacionamento Contíguo Utilizado Pelos Fiéis. Imunidade que se Reconhece. Inteligência do Artigo 150 da Constituição Federal. Precedentes. Direito Da Igreja Ao Levantamento Dos Valores Depositados Que Decorre, Automaticamente, Da Imunidade Tributária. Recurso Do Município Improvido. Art. 557, e Acolhimento Do Recurso Da Instituição Religiosa. Art. 557, § 1º-A, Do Código De Processo Civil. I.** 2015. Min. Relator: Des. Ademir Paulo Pimentel. Julgado em 01/01/2015. Disponível em <<https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/160213241/apelacao-reexame-necessario-reex-2899103220128190001-rj-0289910-3220128190001>>. Acesso em 11/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 578.562. Recurso Extraordinário. Constitucional. Imunidade Tributária. Iptu. Artigo 150, Vi, "B", Cb/88. Cemitério. Extensão De Entidade De Cunho Religioso.** 2008. Min. Relator: Eros Grau, Julgado em 21/05/2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000262520&base=baseMonocraticas>> Acesso em 10/06/2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF decide que livros digitais têm imunidade tributária. Publicado em.** Publicado em 08 de março de 2017. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>>. Acesso em 13/06/2017.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 724.** Brasília, 2003. Aprovada na seção plenária de 26/11/2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=724.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 10/06/2017.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 41.** Brasília, 2015. Aprovada na seção plenária de 11/03/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=41.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 10/06/2017.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel. **Imunidades tributárias.** São Paulo: Campus, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Augusto. **Fim da Imunidade Tributária para as Igrejas aguarda parecer na CDH.** Disponível em <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/03/fim-da-imunidade-tributaria-para-igrejas-aguarda-parecer-na-cdh>> Acesso em: 10/06/2017.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário.** 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF.** 3d. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário nacional – sistema tributário municipal.** 3 ed. São Paulo: Atlas S.A, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário.** 5 ed. Belém: Cejup, 1997.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2015.

NINO, Carlos Santiago. **Ética e direitos humanos.** Buenos Aires: Ariel S.A, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional.** 4 ed. São Paulo: Método, 2014.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo e DIAS, Frederico. **Aulas de direito constitucional para concursos.** 2 ed. São Paulo: Método, 2013.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional.** 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário.** 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHENMAN, maurício. **Liberdade religiosa e escusa de consciência**. Disponível em < <https://jus.com.br/artigos/6896/liberdade-religiosa-e-escusa-de-consciencia>>. Acesso em: 09/06/2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – volume III: os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomia**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.