



O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA PREVISTA NO ART. 150, VI, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM RELAÇÃO AOS IMÓVEIS QUE, EMBORA PERTENCENTES AOS ENTES PÚBLICOS, SÃO UTILIZADOS POR CONCESSIONÁRIOS OU PERMISSIONÁRIOS¹

Darlan Lopes Araújo²
Hiago Fernandes Ximenes³
Rosanea Saraiva Monteiro⁴.

Coordenador do artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁵.

Artigo escrito com a finalidade principal de analisar casos envolvendo a controvérsia em epígrafe, com enfoque na análise do atual posicionamento da Suprema Corte do país, bem como, subsidiariamente, com o objetivo de composição de nota na disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

Resumo: No que tange à imunidade tributária prevista na alínea "a" do art. 150, VI, da CF/88, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, tem-se que tal imunidade é denominada doutrinariamente de imunidade tributária recíproca e, como o texto constitucional deixa claro, atinge apenas impostos. O valor de justiça social protegido por essa imunidade é o pacto federativo (Estado Federal, federalismo de cooperação ou de equilíbrio, isonomia entre as pessoas políticas). Assim, observa-se que a norma extensiva é limitada às autarquias e fundações públicas e, ainda, apenas nas hipóteses em que há vinculação às suas finalidades essenciais. Entretanto, em certas ocasiões, empresas privadas, por meio de contrato de concessão ou permissão, ou ainda empresas de economia mista, usam bens públicos para desenvolverem suas atividades, hipótese na qual se configura a grande controvérsia: a imunidade recíproca se estenderia às empresas particulares que ocupam bens públicos para fins de exploração de atividade econômica lucrativa? Tal questionamento gerou fortes embates doutrinários e jurisprudenciais, culminando na sua chegada à Suprema Corte do País, por meio dos Recursos Extraordinários 594.015/SP e 601.720/RJ, os quais serão analisados no presente artigo, honrando o objetivo maior desta avaliação. O presente estudo de casos tem por finalidade, portanto, analisar o atual entendimento firmado pelo STF, posicionando-se, ao fim, conclusivamente em relação ao tema.

¹O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

²Acadêmico do Curso de Bacharelado em Direito da UFRR do 8º Semestre, E-mail: darlanlopesaraujo.10gmail.com

³ Acadêmico do Curso de Bacharelado em Direito da UFRR do 8º Semestre E-mail, E-mail: hiago_ximenes@hotmail.com

⁴ Acadêmica do Curso de Bacharelado em Direito da UFRR do 8º Semestre E-mail, E-mail: rosamont1@live.com:

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Palavras-chave: Constitucional; Tributário; Imunidade Tributária; Imunidade Recíproca; Sociedade de Economia Mista; Empresa Particular; IPTU; Tributação de bem público utilizado por particulares; Possibilidade; e Entendimento do STF.

Sumário: 1. INTRODUÇÃO; 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA; 2.1. Aspectos Gerais; 2.2. Imunidade Recíproca Prevista No Art. 150, VI, alínea “a” da CRFB/88; 3. ESTUDO DE CASOS CONCRETOS; 3.1. Recurso Extraordinário 601720/RJ; 3.2. Recurso Extraordinário 594015/SP; 4. IMUNIDADE RELIGIOSA; 4.1. O Que se Entende por Imunidade Religiosa?; 4.2. Historicidade Da Imunidade Religiosa Tributária; 4.3. A Imunidade Tributária Dos Templos De Qualquer Culto; 4.4. A Relação Da Imunidade E O Patrimônio, A Renda E Os Serviços Dos Templos De Qualquer Culto; 4.5. A Imunidade Religiosa Dos Cemitérios; 4.6. Imunidade Religiosa: Quais Religiões São Imunes?; 5. DIREITO COMPARADO; 5.1. Isenção De Impostos Dos Templos Religiosos Nos Estados Unidos; 5.2 Isenção De Impostos Dos Templos Religiosos Na Europa E América Latina; 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS e 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1 - INTRODUÇÃO

Conforme exposto no resumo do presente estudo de caso, a controvérsia envolvendo a extensão da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal, aos particulares que usam bens públicos está em fortes debates doutrinários e jurisprudenciais.

Neste sentido, não por acaso, a questão chegou ao Supremo Tribunal Federal, por meio da repercussão geral reconhecida nos **Recursos Extraordinários 594015/SP e 601720/RJ**, os quais serão analisados no presente trabalho escrito a título de estudo de casos, assim como nos quais também fora pacificado que é possível e constitucional a cobrança de IPTU de empresa privada que ocupe imóvel público.

Desta forma, o presente estudo de caso visa demonstrar os fundamentos invocados para a fixação da tese do STF em relação ao tema.



2 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Aspectos Gerais

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, VI, "a", da CRFB, dispõe que é vedado às entidades de direito público, tais como a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Trata-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar e representa importante regra de proteção entre os entes da federação, impedindo a atuação do Fisco sobre eles que, na seara tributária, recebe o nome de imunidade tributária recíproca.

Na lição de Regina Helena Costa⁶, a imunidade tributária assim pode ser conceituada:

(..) a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação."

Tem-se ainda que imunidade recíproca está protegida por cláusula pétrea, não podendo, portanto, ser suprimida na hipótese de alteração da constituição, nos termos do art. artigo 60, parágrafo 4o, inciso IV, que prevê a impossibilidade de alteração via emenda constitucional de determinadas matérias localizadas no seu corpo.

No presente estudo, será abordada especificamente da imunidade recíproca prevista pelo artigo 150, inciso VI, alínea a da Constituição Federal, para analisar a possibilidade de sua incidência, no âmbito do Imposto Predial e Territorial Urbano, quando o imóvel público é utilizado por um permissionário ou explorador de atividade econômica.

Nos termos do aludido dispositivo constitucional:

⁶ Costa Regina Helena. *Op. Cit.* p. 52



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



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; (Grifo nosso)

Sobre o tema, pontua Regina Helena Costa⁷, que *“Sendo a Federação Brasileira a autonomia recíproca entre a União, os Estados-membros e os Municípios, impositiva da isonomia entre as pessoas políticas, dessa reciprocidade deflui a vedação de tributação, também recíproca, em matéria de impostos que lhes toquem o patrimônio, a renda e o os serviços.”*

Nessa medida, prima pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado pois ao beneficiar o patrimônio, a renda e os serviços de cada pessoa política, facilita a instrumentalização para o exercício de suas funções, conforme será demonstrado no tópico a seguir.

2.2 – Imunidade Recíproca Prevista No Art. 150, VI, alínea “a” da CRFB/88

O instituto da imunidade tributária é gênero que se subdivide em várias espécies, como a imunidade tributária recíproca, a imunidade aos templos de qualquer culto, a imunidade referente às entidades de assistência social e aos partidos políticos, conforme as alíneas do artigo 150, VI da Constituição Federal. No entanto, o objeto de estudo aqui presente delimita-se à imunidade tributária recíproca.

Atualmente, a imunidade recíproca está prevista na Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, VI, a. De acordo com a conceituação de Antonio Carrazza, “a chamada imunidade recíproca decorre naturalmente seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas”. Do nobre conceito, entende-se que a imunidade tributária é instituto imprescindível ao pacto federativo, tendo como objetivo proteger a isonomia entre os sujeitos políticos constantes da federação.

⁷ Costa Regina Helena. *Op. Cit.* P. 137.



A partir da evolução histórica desse instituto no direito brasileiro, Regina Helena Costa, classifica a imunidade recíproca na constituição de 1988 como *subjettiva e ontológica*.

Subjetiva porque deriva da natureza da pessoa beneficiada pela norma imunizante e ontológica, porque decorre, como consectário, do princípio da isonomia.⁸ Ainda baseado nos ensinamentos da autora, além de suplante no princípio federativo, a imunidade recíproca também deriva da ausência da capacidade contributiva dos entes federados⁹

A autora motiva sua análise em que “fundamenta-se a imunidade em tela na ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas. Na federação as pessoas políticas são iguais, também, em face da ausência de capacidade contributiva”.¹⁰ Aduz ainda que “tais pessoas não possuem capacidade contributiva porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem”.¹¹

Concluindo seu pensamento, Regina Helena Costa afirma que para a imunidade recíproca, é irrelevante a ausência de previsão legal no texto constitucional uma vez que a imunidade advém não só do próprio “princípio federativo e da autonomia municipal, mas também porque configura hipótese na qual a competência tributária não pode ser exercida em face da ausência de capacidade contributiva destes sujeitos. Trata-se, como visto, de imunidade implícita”¹²

Importante ressaltar a abrangência da norma imunizante perante a Constituição de 1988, onde teve seu alcance reduzido aos impostos, mais especificamente, aos impostos sobre a renda, os patrimônios e os serviços.

3 - ESTUDO DE CASOS ENVOLVENDO A CONTROVÉRSIA: ANÁLISE DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS QUE ENSEJARAM O POSICIONAMENTO DO STF

⁸ COSTA, 2015, p. 153

⁹ COSTA, 2015, p. 152

¹⁰ COSTA, 2015, p. 152

¹¹ COSTA, 2015, p. 152

¹² COSTA, 2015, p. 153.



3.1 - RE 601720/RJ: Barrafor Veículos LTDA X Município do Rio de Janeiro¹³

Trata-se do Recurso Extraordinário n. 601720/RJ, que envolveu a concessionária de veículos Barrafor Veículos LTDA e o Município do Rio de Janeiro, no qual o Pleno do Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que a imunidade recíproca não é aplicável a particular em posse de imóvel público pertencente à União.

No presente caso concreto, a concessionária de veículos celebrara contrato de concessão de bem imóvel com a empresa Infraero, tendo a empresa particular finalidade de auferir lucros em sua atividade econômica. No entanto, o Município do Rio de Janeiro efetuou a cobrança do IPTU, gerando assim, em contrapartida a Ação anulatória de débito fiscal para cobrança do imposto sobre imóvel que, embora pertencente a União, é Administrado pela Infraero. A empresa recorrida, questionou a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, já que não exerceria nenhuma relação de direito real sobre imóvel.

O acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro acolheu o pedido do Autor, tendo a seguinte ementa:

“(…)

Existência de imunidade tributária sobre o bem imóvel da União e que foi entregue para exploração econômica por parte da empresa aqui autora. Impossibilidade de, a teor do que dispõe o art. 34 do CTN, proceder-se à cobrança do tributo IPTU sobre quem não detém nem o domínio nem a posse sobre o referido bem.”

Não satisfeito, o município do Rio de Janeiro utilizou-se do presente Recurso Extraordinário alegando que a decisão do TJRJ estaria equivocada acerca da interpretação da norma constitucional referente à Imunidade Recíproca. Alegou que tal norma imunizante não deveria abranger *“patrimônios relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários”*, implicando um privilégio não condizente com o Princípio da livre concorrência (arts. 1º, IV; e 170, IV, da CF 88).

¹³ BRASIL. STF. **Recurso Extraordinário 601720/RJ**. Rel. Min. Edson Fachin, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19.04.2017. Data de Publicação 05.09.2017.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



O Ministro Luiz Edson Fachin, relator do recurso em apreço, negou provimento ao Recurso Extraordinário, entendendo que não poderia o concessionário de uso de bem público figurar no polo passivo da relação tributária. Assim, decidiu pela imunidade aplicada ao imóvel pertencente à União, ainda que destinado à exploração comercial por terceiro.

A divergência ao caso concreto foi iniciada pelo Ilustre Ministro Marco Aurélio, o qual ressaltou o envolvimento de risco em que se coloca o pacto federativo, presente o prejuízo causado às finanças municipais diante da impossibilidade de cobrança dos impostos aos imóveis utilizados na exploração de atividades privadas. Em várias situações, particulares atuam economicamente, ou seja, demonstram a capacidade em sentido amplo, mas não contribuem com a coletividade por meio da arrecadação tributária. Alegam sempre a imunidade recíproca relacionada ao imóvel para esquivar-se de seu dever fundamental.

Ao Recurso Extraordinário em análise, demonstra-se grave a situação pois há particular atuando livremente no desenvolvimento de atividade econômica, utilizando-se de vantagem acrescida da utilização de bem público.

Para o Ministro, a imunidade recíproca não foi concebida com tal propósito. Em suas palavras “A previsão decorre da necessidade de observar-se, no contexto federativo, o respeito mútuo e a autonomia dos entes. Não cabe estendê-la, evitando a tributação de particulares que atuam no regime de livre concorrência. Atendem para a limitação imposta no § 3º do artigo 150 da Carta Maior:

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

Vejamos que, uma vez comprovada a atividade econômica, nem mesmo as pessoas jurídicas de direito público gozam da imunidade, o que dizer quanto aos particulares.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Na sequência, o Ministro cita a ofensa ao princípio da livre concorrência por estar-se conferindo ao particular vantagem indevida, já que a mesma vantagem para os concorrentes é inexistente. Em suas palavras: “o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU representa relevante custo operacional, comum a todos que exercem a atividade econômica do recorrido. Afastar tal ônus de empresa que atua no setor econômico, ombreando com outras, a partir de extensão indevida da imunidade recíproca, implica desrespeito aos ditames da Constituição Federal.”

Alexandre de Moraes, acompanhando entendimento de Marco Aurélio, propôs que “o que se coloca no caso concreto, é saber se a proteção imunizante do art. 150, VI, da CF pode regredir quando seja inconteste que bem imóvel do patrimônio de ente federativo já não mais esteja afetado a qualquer destinação social, funcionando apenas como elemento para alavancar o desempenho de atividade particular de propósitos exclusivamente econômicos.”

Nos dizeres de Ives Gandra, não se aplica a imunidade recíproca, pois o legislador constituinte a afastou das:

“...atividade econômicas dos entes tributantes, cujo regime jurídico seja de natureza privada, no que agiu bem. A intervenção concorrencial, à evidência, é típica atuação do Estado na área de atuação preferencial do setor privado, razão pela qual a imunidade não se justifica” (Comentários à Constituição do Brasil. 6. Vol. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 201- 202).

Ainda, o Ministro Citou em seu voto o Ilustre Ministro Joaquim Barbosa, o qual proferiu voto semelhante no RE 434.251, onde admitiu a impossibilidade da aplicação da imunidade recíproca em situação semelhante:

(...) a aplicabilidade da imunidade recíproca depende da superação ou aprovação em teste de três estágios, presente a Constituição como parâmetro de controle, quais sejam:

- 1) A imunidade é subjetiva, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independentemente do contexto;
- 2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante;

3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

Por fim, a tese vencedora do julgamento do Recurso Extraordinário 601.720/RJ, iniciada a divergência pelo Ministro Marco Aurélio foi de que “incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”. A divergência foi acompanhada pela maioria do pleno tribunal, sendo os Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

3.2 - RE 594015/SP: Petrobras X Município de Santos/SP¹⁴

Trata-se do Recurso Extraordinário n. 5.940.15, que envolvia a Petrobras e o município de Santos e no qual o Pleno do Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que a imunidade tributária recíproca não é aplicável à sociedade de economia mista arrendatária de imóvel público, que, no caso, pertencia à União.

No caso dos autos, o imóvel da União, localizado no Porto de Santos, foi transferido para a Companhia Docas de São Paulo (Codesp), que o arrendou à Petrobras para armazenamento e movimentação de combustíveis. Posteriormente, o imóvel passou a ser arrendado pela Transpetro, com a mesma finalidade.

Desta feita, a prefeitura de Santos, por meio do seu representante legal, ajuizou ação de execução fiscal contra a Petrobras exigindo o pagamento do IPTU referente ao

¹⁴ BRASIL. STF. **RE 594015/SP**. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 06.04.2017. Data de Publicação 25.08.2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>>. Acesso em 30 jan. 2018



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



ano de 2000. A empresa entrou na Justiça, sustentando a inconstitucionalidade na tributação de bens públicos da União pelos municípios.

Uma vez ajuizada a ação, a Décima Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo concluiu ser a Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS parte legítima para figurar como devedora do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU incidente em imóvel localizado no Porto de Santos.

Nos termos da decisão, mesmo sendo mera arrendatária da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP de terreno em área portuária pertencente à União, a recorrente não possuiria imunidade tributária recíproca, porquanto esse privilégio somente seria relativo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e não às sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica.

Nesse sentido, a condição de arrendatária não afastaria a obrigatoriedade do pagamento do tributo, haja vista o disposto no artigo 34 do Código Tributário Nacional, não se mostrando, portanto, tal alegação motivo suficiente para a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal. Consoante fez ver, o artigo 173, § 2º, da Carta da República veda tratamento diferenciado às empresas públicas e às sociedades de economia mista.

O relator da ação aduziu, ainda, apesar de a atividade explorada pela Petrobras configurar monopólio da União, o fato não garantiria nenhum benefício tributário à empresa, nos exatos termos do artigo 177, § 1º, da Lei Maior. Naquela oportunidade, o Tribunal de origem julgou indevida a cobrança de taxa de coleta domiciliar de lixo incidente sobre o referido imóvel, por entender faltar no serviço público prestado pelo Município a divisibilidade e a especificidade necessárias para instituição de tal tributo.

É o que se extrai da ementa do jugado em referência:

Apelações –Execução fiscal – Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) – Petrobras – **Arrendatária de terreno em área portuária pertencente à União – Imunidade – Não configuração** – Inteligência do disposto no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal. TAXA – Remoção de Lixo – Falta de divisibilidade e especificidade – Cobrança Indevida. Recurso parcialmente provido. (Grifo nosso)



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Em linhas gerais, o Tribunal de Justiça de São Paulo havia considerado devido o IPTU por entender que as hipóteses de imunidade tributária não podem ser estendidas às sociedades de economia mista e que, uma vez estabelecido que a concessionária não faz jus à imunidade, deduz-se que quem arrenda bem imóvel também não.

Inconformada, a Petrobras recorreu ao STF e defendeu que a imunidade recíproca deve ser aplicada ao caso já que o imóvel onerado é pertencente à União Federal e encontra-se utilizado para a prestação de serviço público consistente no abastecimento de combustíveis, nos seguintes termos:

A Petrobras, no extraordinário interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, articula a transgressão dos artigos 93, inciso IX, e 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta Política. Diz da própria ilegitimidade para figurar no polo passivo da execução, considerada a transferência à Petrobras Transportes S.A.– TRANSPETRO de todos os direitos e obrigações decorrentes do contrato operacional de arrendamento originariamente celebrado entre a Codesp e a Petrobras. Esta última haveria repassado à Transpetro as atividades de operação e construção dos dutos, terminais marítimos e embarcações para o transporte de petróleo e derivados e de gás natural, tendo sido a subsidiária criada para exercer especificamente essas funções. Conforme salienta, o imóvel é bem de propriedade da União, afetado para a realização de atividades de utilidade pública. Dada a peculiar natureza do uso, estaria alcançado pela imunidade constitucionalmente prevista. Argumenta que o fato de a Codesp não ser beneficiária da imunidade recíproca não a afastaria, pois o que daria ensejo ao privilégio seria a destinação do imóvel ao interesse público – abastecimento nacional de combustíveis. Assevera não se tratar de prorrogação ou transferência a terceiros da imunidade recíproca, como afirmado pelo recorrido, mas da correta interpretação do artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal. Consoante aduz, há precedentes do Supremo no sentido de incidência da imunidade quanto ao IPTU nos imóveis integrantes do acervo patrimonial do Porto de Santos, seja pela propriedade, seja pela destinação dos terrenos, devendo tal entendimento ser aplicado ao caso.

O município de Santos, por sua vez, afirmou que “a Petrobras, na qualidade de arrendatária de área portuária sob domínio útil da Codesp, é subconcessionária da União e se submete, evidentemente, às mesmas regras de exceção à imunidade tributária”.

Instado a se manifestar, o STF, por meio do julgamento do recurso extraordinário ora em comento, nos termos do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, entendeu primeiramente que o argumento de ser o imóvel pertencente à União utilizado para a persecução de interesse público não atrai a imunidade quanto ao Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. Isso porque a recorrente é sociedade de economia mista com



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



capital social negociado na bolsa de valores. Para o relator, cuida-se de pessoa jurídica de direito privado com claro objetivo de auferir lucro e, posteriormente, distribuí-lo aos acionistas.

Segundo o voto condutor, ainda, a imunidade recíproca não foi concebida com tal propósito. A previsão decorre da necessidade de observar-se, no contexto federativo, o respeito mútuo e a autonomia dos entes. Não cabe estendê-la, evitando a tributação de particulares que atuam no regime da livre concorrência.

Com efeito, traz-se à baila trecho da decisão do ministro Relator:

Reconhecer a imunidade recíproca significa verdadeira afronta ao princípio da livre concorrência versado no artigo 170 da Constituição Federal, por estar-se conferindo a pessoa jurídica de direito privado vantagem indevida, não existente para os concorrentes. O Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU representa relevante custo operacional. Afastar tal ônus de empresa que atua no setor econômico, ombreando com outras, a partir de extensão indevida da imunidade recíproca, implica desrespeito aos ditames da Constituição Federal. Esse entendimento vem expresso no § 2º do artigo 173 da Lei Básica da República:

[...]

A hipótese de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU não está limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem. O mesmo entendimento vale para o contribuinte do tributo, que não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título. Não há falar em ausência de legitimidade da recorrente para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária.

Assim já me pronunciei no Plenário quando do julgamento do recurso extraordinário nº 253.472/SP, de minha relatoria, no qual fiquei vencido, redator do acórdão o ministro Joaquim Barbosa, julgado em 25 de agosto de 2010, publicado no Diário da Justiça de 1º de fevereiro de 2011, em que se discutiu a extensão da imunidade recíproca a imóvel pertencente à União, mas sob a gestão da Companhia de Docas do Estado de São Paulo – Codesp, sociedade de economia mista. Na ocasião, ressalttei:

[...]

Ante o quadro, nego provimento ao recurso extraordinário interposto pela Petrobras, assentando o não reconhecimento da imunidade tributária recíproca a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Fixo a seguinte tese: “Incide o IPTU considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público arrendado a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.”

É como voto.

A decisão do relator foi seguida pela maioria do pleno, ficando vencidos os ministros Edson Fachin, Celso de Mello e Cármen Lúcia que entenderam que sociedade de economia mista arrendatária de bem público não tem obrigação de pagar IPTU.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Barroso seguiu o entendimento do ministro Marco Aurélio no sentido de que tanto a sociedade de economia mista quanto as empresas públicas submetem-se ao disposto no artigo 173, parágrafo 2º da Constituição Federal, segundo o qual “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Além disso, os ministros Alexandre de Moraes, Rosa Weber, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski ressaltaram que, no caso, o imposto deve ser cobrado porque a Petrobras é uma sociedade de economia mista, que atua livremente no desenvolvimento de atividade econômica, com ações negociadas em bolsa de valores, e que tem como objetivo auferir lucro a fim de distribuí-lo a seus acionistas. Assim também entenderam os ministros

Os ministros ainda citaram que a imunidade tributária recíproca é excepcionada pelo artigo 150, §3º, da Constituição Federal.

Para o Ministro Lewandowski, por exemplo, o dispositivo deve ser interpretado literalmente:

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

O ministro Edson Fachin – que havia inaugurado a divergência – foi acompanhado pelos ministros Celso de Mello e Cármen Lúcia, que votaram no sentido de que a sociedade de economia mista arrendatária de bem público federal não pode ser eleita, por força de lei municipal, para figurar como contribuinte de obrigação tributária referente ao IPTU.

Ato contínuo, discutindo a redação da tese fixada em repercussão geral, a maioria dos ministros considerou essencial delimitar a aplicação da decisão às empresas de direito privado que exploram atividade econômica com fins lucrativos.

Dessa forma, para fins de repercussão geral, o ministro Luís Roberto Barroso propôs a seguinte tese, que foi aprovada por maioria do plenário:



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



“A imunidade recíproca não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese, é constitucional a cobrança de IPTU pelo município.”

Ao final, o ministro Ricardo Lewandowski pontuou que a Petrobras também pedia a imunidade sobre taxas, como de coleta de lixo. Neste ponto, os ministros ressaltaram que a imunidade tributária recíproca só se aplica a impostos, como prevê artigo 150, inciso VI, da CF/88.

4. IMUNIDADE RELIGIOSA

No Brasil, encontramos na Constituição Federal o depósito de valores pelo qual funciona uma cuidadosa delegação de competência. Nesse sentido é que encontramos, dentre muitos valores da nossa sociedade, a imunidade tributária para resguardar a liberdade de culto nos templos religiosos.

A religião está presente no cotidiano humano desde os primórdios da civilização, confundindo-se, em alguns períodos, com o próprio Estado.

Na acepção constitucional moderna da Constituição da República de 1988, o seu texto está repleto de direitos-garantia, como é o caso do inciso IV, artigo 3º, que se mostra no texto constitucional como um dos objetivos da República, afastando quaisquer tipos de preconceitos e discriminações.

A seguir a constituição de 1988 em seu art. 5º, inciso VI diz que “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”.

A CF/88 garante ainda que ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa, art. 5º, VIII.

Com o fito de propiciar um amplo exercício da liberdade de crença e religiosa no Brasil, o Constituinte Originário achou por bem, diante da competência ampla da União em criar e cobrar tributos, limitar tal atuação prevendo em seu art. 150, VI, b a imunidade tributária quanto à impostos aos templos de qualquer culto, como forma de aplicação plena ao direito à liberdade religiosa, sem possíveis intervenções pessoais dos representantes do Estado.

Entretanto o fato do Brasil ser na atualidade um Estado laico não significa necessariamente que a sociedade deixou de ser teísta. É sabido que o Brasil é laico e



teísta como se verifica no próprio “preâmbulo” da Constituição Federal a menção à “proteção de Deus” sobre os governantes.

Portanto a liberdade religiosa acolhe a laicidade que também resulta em liberdade de expressão, ou seja, permite a livre manifestação da crença religiosa. Trata-se de uma questão *erga omnes*, a imunidade tributária dos templos religiosos é subjetiva e assevera a proteção *ratione personae* da pessoa jurídica na ceara da prática da religião em seus templos.

4.1. O Que se Entende por Imunidade Religiosa?

Após o que foi exposto, sabe-se, preliminarmente, que a imunidade religiosa é uma garantia prevista em nossa Constituição Federal de 1988. De acordo com os ensinamentos de SABBAG (2017), ela demarca uma não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. É importante levar em consideração que tal instituto não se trata de um “benefício isencional”, mas sim de uma exoneração de ordem constitucional.

Com efeito, prevê o artigo 150, inciso VI, alínea b, da Lei das Leis de 1988, a imunidade sobre templos de qualquer culto. Tal previsão, como bem aponta ALEXANDRE (2017, p. 220), “[...] impede que o Estado se utilize do poder de tributar como meio de embaraçar o funcionamento das entidades religiosas”.

A título de considerações iniciais, também é válido frisar que essa imunidade somente é aplicável aos impostos¹⁵ e pelo fato de a liberdade de culto, o livre exercício de cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias serem um direito individual protegido pela Lei Maior, a imunidade religiosa vem como uma garantia para assegurar tal previsão: o direito exposto no art. 5º, VI, do mesmo diploma legal em comento. (ALEXANDRE, 2017).

Pela afirmação supracitada, tem-se que a imunidade religiosa é um desdobramento de outras normais constitucionais que estabelecem garantais fundamentais mais amplas.

¹⁵ Por isso, é importante notar que taxas, empréstimos compulsórios e contribuições são devidos integralmente.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Dito de outro modo: a imunidade religiosa é uma garantia que vem para assegurar o direito presente no art. 5º, VI, Constituição da República de 1988.

Por conseguinte, ainda é relevante que se saiba o que ficou assentado no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 325.822/SP¹⁶, uma vez que o Pleno do STF, consagrou que até mesmo o imóvel alugado pertencente ao ente imune, este não deixa de estar vinculado às finalidades essenciais do ente, não perdendo a imunidade (ALEXANDRE, 2017).

Por último, deve-se levar em conta que diferentemente do que pode se entender *prima facie* a imunidade exposta na supracitada norma constitucional não é somente uma proteção objetiva, e na verdade, como ressalta Alexandre Mazza, 2015, alegando ser este o entendimento unânime tanto na doutrina quanto na jurisprudência, a imunidade religiosa possui um aspecto subjetivo. Dessa forma, esta é estabelecida (art.150, §4º da CRFB de 1988) para beneficiar todas as instituições religiosas, afastando a incidência de quaisquer impostos sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com suas atividades essenciais.

4.2. Historicidade Da Imunidade Religiosa Tributária

A imunidade tributária dada às instituições religiosas em nossa história não tinha o ímpeto do ideal de liberdade; pelo contrário, por vezes a não tributabilidade do setor religioso se dava pela posição política que o setor possuía junto ao poder monárquico, outras vezes pelo poder estar em suas próprias mãos e, ainda, por ser a religião oficial do Estado, o que privilegiava determinada seita religiosa, como foi no Brasil e em boa parte do mundo em relação à Igreja Católica Apostólica Romana.

Tinha-se a ideia de que não se poderia tributar a religião oficial por ser ela uma representação na terra do próprio Deus, o que implicaria em proibição de cobrar tributos da entidade espiritual.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 325.822/SP**. Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/acórdão Min. Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 18.12.2002. Data de Publicação: 14.05.2004. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em 30 jan. 2018



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



A garantia constitucional da imunidade tributária para os templos religiosos advém de inúmeras influências teológicas no contexto social e político, ou seja, na arte, na cultura, na ciência, na economia, e até mesmo no Preâmbulo da Constituição Federal de 1824 consta um dispositivo que legitima a religião católica, “EM NOME DA SANTÍSSIMA TRINDADE”, mostrando assim que o poder imperial esteve sob a influência religiosa da Igreja Católica para a legitimação do poder e da coesão social.

Na Constituição de 1824 há o marco inicial da imunidade tributária (de forma indireta) no Brasil. Esta Constituição também modelou o princípio da capacidade contributiva, pois o templo religioso, por representar uma entidade sem fins lucrativos, não suportaria a carga tributária exigida dos outros contribuintes, merecendo tratamento diferenciado. A manifestação da crença no Brasil Imperial foi acolhida no artigo 5º desta Constituição nos seguintes termos:

“Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórrna alguma exterior do Templo”.

O cenário de imunidade foi sendo aperfeiçoado ao que temos hoje com a Promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, que em seu art. 31 introduziu a imunidade tributária quanto a impostos aos templos de qualquer culto, impondo a condicionante de que as rendas fossem aplicadas integralmente no país em sua atividade fim, além de repetir a vedação de ligação Estado-Igreja e da interferência estatal.

*“Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
(...)*

II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

V - lançar impostos sobre:

(...) b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”¹⁷.

¹⁷ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 30 jan. 2018.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



Já na Constituição de 1967 foram mantidas as disposições da Constituição anterior referentes à imunidade tributária.

Por fim, com Constituição de 1988 as imunidades tributárias se consagraram autonomamente no rol das previsões contidas no artigo 150, VI, sendo que, no tocante a imunidade dos templos religiosos, a atual Constituição Federal também representa um retrato da normatização dos direitos fundamentais a livre crença e a reunião com *animus* de culto, pois de outra forma a sociedade esbarraria no ônus referentes aos impostos para se exercer o direito a crença religiosa. *Contrario sensu*, a Constituição Federal prestigia, em seu artigo 5º, VI, “[...] a proteção aos locais de culto e suas liturgias”. Dessa forma, numa visão macro podemos entender que o legislador teve a motivação protetiva de resguardar os templos e cultos religiosos, sem prejuízo da garantia prevista no artigo 150, VI, b.

4.3. A Imunidade Tributária Dos Templos De Qualquer Culto

A imunidade dos templos de qualquer culto está prevista no art. 150, VI, b:

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

VI – Instituir impostos sobre:

(...) b) templos de qualquer culto; (...).

Como já discutido em tópico específico, o Brasil se desvencilhou da religião, ou seja, tornou-se um Estado não confessional com a chegada da República, e a imunidade tornou-se constitucional com a promulgação da Constituição de 1946.

Embora o Brasil tenha escolhido ser um Estado laico - não ter uma religião oficial -, os princípios constitucionais apontam para um mandado de otimização para que o Estado apenas mantenha uma situação de limite de neutralidade, sendo permitidas algumas exceções, como é o caso de crucifixos em repartições públicas ou dos feriados nacionais, estaduais ou municipais santos.



Não há que se discutir que a imunidade tributária aos templos de qualquer culto abranja apenas os impostos, a teor do texto constitucional, não havendo imunidade quanto às taxas e contribuições.

Urge destacar que o § 4º do art. 150 afirma, que a imunidade dos templos de qualquer culto compreende somente o seu patrimônio, a sua renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais.

Cabe agora discutir se a norma constitucional visa proteger o bem da pessoa jurídica ou a própria pessoa jurídica.

4.4. A Relação Da Imunidade E O Patrimônio, A Renda E Os Serviços Dos Templos De Qualquer Culto

Já conseguimos delimitar que a imunidade aos templos de qualquer culto é dirigida à instituição, teoria moderna, como a maioria da doutrina pátria, e ainda que a atividade religiosa é pressuposto da imunidade, agora cabe analisarmos a abrangência dessa desoneração nos cofres das entidades religiosas.

O texto do art. 150, § 4º da CF traz um rol classificatório quanto à não incidência do imposto, vejamos: “(...) § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o **patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.**”

O parágrafo acima consolida a assertividade em seguir a teoria moderna (concepção do templo-entidade), uma que vez utiliza o termo “entidade” para qualificar os beneficiários da imunidade consagrada no art. 150, VI, b e c da CF.

O § 4º desonera o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as suas rendas decorrentes da prática do culto e ainda os serviços que sejam vinculados às finalidades religiosas.

À guisa do já exposto, a regra imunizante incidirá sobre o bem imóvel pertencente à entidade, onde ela realiza suas finalidades essenciais, deste modo, não incidirá o imposto municipal denominado Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU; Da mesma forma os veículos pertencentes à entidade para utilização no trabalho religioso também



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



não sofrerá a incidência do fato gerador do Imposto de Propriedade Sobre Veículos Automotores - IPVA.

O mesmo se aplica no caso de Imposto sobre Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI, Imposto de Renda – IR e do Imposto Sobre Serviços – ISS.

Certamente que a imunidade quanto aos impostos referendados acima ocorrerá apenas quando o sujeito passivo da obrigação for o templo de qualquer culto, uma vez que a imunidade é personalíssima.

Quando se fala em imunidade tributária dos templos religiosos convém mencionar a controvérsia envolvendo a Maçonaria e o acolhimento do princípio da isonomia caso estivesse equiparada ao templo religioso. Para Eduardo Sabbag a Maçonaria é considerada religião e mereceria o direito imunizador. Ademais:

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo *aspecto externo* (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo *aspecto interno* (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).

No entanto a falta de conhecimento sobre a organização maçônica talvez possa trazer dúvidas quanto ao merecimento da imunidade tributária. Em parte esta dificuldade se justifica pela realização de culto secreto.

Entretanto, para Eduardo Sabbag, há sim características religiosas nos templos maçônicos, e assim a Maçonaria faz jus à imunidade tributária por se tratar de uma religião – um tanto reservada –, pois não deixa de ser como tal. Isso se dá ao fato de que tal organização prega a existência de um Criador, em que é formulada sua organização enquanto religião. Suas reuniões são cerimoniais, e suas próprias doutrinas não prescindem de símbolos para explicar a espiritualidade do maçom, que é incentivada pela meditação espiritual. O culto maçônico é, então, uma prática entendida por seus membros para melhorar as qualidades humanas, o caráter do indivíduo e o homem espiritual, juntamente com a meditação de todos os valores outrora elencados. Portanto, diante dessas evidências, não se poderia dissociar o ritual maçônico do culto.



Em sentido contrário, Madeira entende que a maçonaria não é legitimada como instituição religiosa, pois o acesso dos cidadãos ao culto é uma característica fundamental da religião, assim como a livre propagação da crença, fato este que não ocorre com a maçonaria.

4.5. A Imunidade Religiosa Dos Cemitérios

Por serem ambiente com alta incidência de manifestações religiosas, cemitérios públicos recebem imunidade tributária. Até 2008, nenhum cemitério privado tinha direito ao benefício.

Naquele ano, a Igreja Anglicana da Bahia abriu processo no Supremo pedindo isenção de IPTU para o cemitério que a instituição mantém. O caso chegou ao Supremo. Os ministros decidiram que cemitérios sem fins lucrativos e administrados por entidades religiosas também tinham direito à imunidade tributária.

4.6. Imunidade Religiosa: Quais Religiões São Imunes?

Como pontapé inicial, é importante especificar quais religiões são imunes aos impostos inerentes à “exoneração” (como denomina Ricardo Alexandre) criada pela ordem constitucional.

Para solucionar a referida questão, deve-se considerar que, devido ao princípio da isonomia, é inegável que a imunidade sob análise beneficia toda e qualquer denominação religiosa, independentemente de fatores como número de adeptos, origem, tipo de crença professada, se tem representantes eleitos no Parlamento ou qualquer outro elemento. (MAZZA, 2015).

Acerca da instituição maçônica, historicamente, no julgamento do RE 562.351¹⁸ o Supremo Tribunal Federal negou imunidade tributária a uma loja de maçonaria. Além

¹⁸ BRASIL. STF. **RE 562351/RS**. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Data de Julgamento: 04.09.2012. Data de Publicação: 14.12.2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/pagina_dor.jsp?docTP=TP&docID=3195619>. Acesso em 30.01.2018



disso, tem-se que a própria organização, como declara Alexandre Mazza, afirma que a maçonaria não é uma religião. (MAZZA, 2015).

Além disso, também é importante tratar acerca dos templos positivistas, uma vez que como assevera MAZZA (2015), não há razão para considerar esses templos como sendo imunes. Explica-se, é porque caso isso fosse feito, a imunidade religiosa deveria ser estendida também para entidades difusoras de conhecimento filosófico, o que na prática, não ocorre.

5. DIREITO COMPARADO:

5.1. Isenção De Impostos Dos Templos Religiosos Nos Estados Unidos

Nos Estados Unidos, além da isenção de alguns impostos federais, os fiéis que doam para igrejas conseguem descontos na hora de pagar seus impostos. Os religiosos defendem que igrejas são instituições sem fins lucrativos e prestam serviços sociais que o governo é incapaz de proporcionar aos cidadãos. O IRS (Internal Revenue Service) é o órgão do governo americano que fiscaliza se instituições sem fins lucrativos que recebem imunidade tributária não são usadas como fachada para benefício privado. As regras para que o IRS fiscalize as finanças de entidades religiosas são especiais, deixando o governo com menos acesso a documentos sobre como igrejas usam seus bens e recursos. A questão é motivo de debate entre os americanos. Em 2015, a professora de direito Miranda Fischer declarou que a isenção a igrejas deveria acabar porque elas são "mais clubes privados do que bens públicos".

Outro ponto que merece destaque, é que a própria legislação elenca as hipóteses de perda da condição de organização isenta. Assim, um templo religioso pode perder sua isenção por motivo de interesses privados, influência legislativa, participação em campanhas políticas, atividade ilegal, violação de política pública fundamental e comportamento típico de organizações privadas. Portanto, os principais pontos que destacamos com relação à isenção dos templos religiosos na seara federal norte-americana são: a) nos Estados Unidos há a exigência de certificação de isenção, que se opera através de um detalhado processo para a efetivação dessa concessão, envolvendo



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



o envio de informações detalhadas da organização religiosa postulante à situação isenta;
b) as hipóteses de perda da condição de isenta são taxativas e as diretrizes detalhadas.

Em linhas conclusivas, as diferenças apontadas entre os dois sistemas nos remetem a um contraste. No Brasil, enquanto há uma presunção a favor da imunidade, ausência da necessidade de certificação de imunidade e obrigações acessórias mais brandas; na sistemática da isenção americana, no âmbito federal, as organizações religiosas se apresentam como meras postulantes à isenção, devendo, para gozar da mesma, principalmente, fornecer à autoridade fiscal diversas e detalhadas informações através do preenchimento de vários formulários. Além disso, a legislação brasileira não dispõe de maneira pormenorizada sobre hipóteses de perda da imunidade, criando a Constituição apenas duas condições para o gozo da imunidade: ser um templo de qualquer culto que, como vimos, possui conceito aberto, e aplicar os valores obtidos através da prática religiosa na atividade fim da instituição. Já no sistema americano, pela própria dinâmica da isenção, nos deparamos com hipóteses taxativas de perda da condição de isento da imunidade: ser um templo de qualquer culto que, como vimos, possui conceito aberto, e aplicar os valores obtidos através da prática religiosa na atividade fim da instituição. Já no sistema americano, pela própria dinâmica da isenção, nos deparamos com hipóteses taxativas de perda da condição de isento

5.2. Isenção De Impostos Dos Templos Religiosos Na Europa E Em Alguns Países America Latina

No Reino Unido, igrejas também não pagam impostos sobre propriedade. Em outros países, além de não pagarem impostos, igrejas recebem o "imposto religioso" de seus fiéis. É o caso da Alemanha, por exemplo. Todos os cidadãos alemães registrados no governo como católicos, protestantes ou judeus pagam uma taxa adicional em seu imposto de renda que, posteriormente, é direcionada para sua igreja. Já na Itália, igrejas podem receber recursos da lei "oito por mil" (otto per mille).

No entanto, tomando como referência alguns Países da América Latina, os Estados Unidos e outros Países da Europa, afere-se que apontada imunidade tributária, nos seus exatos termos, ou seja como sendo previsão de exoneração fiscal expressamente



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



prevista no texto constitucional, não encontra mais guarida ou respaldo em suas respectivas cartas constitucionais ou constar-se-ia exceção à este fato, simplesmente para confirmar a regra. Na Argentina, apesar de ter religião oficial adota a mesma isonomia fiscal outrora vigente na Constituição brasileira de 1891. Em outras palavras, não há imunidade tributária na Argentina. Apesar de ter vínculo direto, via texto constitucional, com uma religião (Católica) não traduz isso com qualquer benefício de ordem tributária.

Já na Constituição da República do Paraguai depreendemos a laicidade do Estado e, paralelamente, até mesmo por absoluto bom senso e coerência político-jurídica, não existe qualquer previsão quanto à imunidade tributária. Na contramão desta previsão, aparentando, por sua redação, ter um tratamento mais amplo e benéfico que mesmo àquele dado pela Constituição brasileira, o Uruguai outorga aos cultos religiosos imunidade tributária (apesar da utilização da qualificação de isenção). Não há previsão expressa na Constituição chilena quanto à imunidade tributária; ratificando, assim, o princípio da isonomia fiscal. Já na Constituição da Colômbia, apesar da previsão da liberdade de culto religioso, também não há qualquer menção à imunidade tributária. Por sua vez a Venezuela traz como traço distintivo das demais a previsão de garantia de liberdade para a prática da religião e culto, dando a impressão clara de entendê-las como sendo institutos distintos, da mesma maneira não concede imunidade tributária. Considerando uma análise, por amostragem, na Europa, na Espanha, apesar do notório caldo e influência religiosa exercida pela Igreja Católica, é um Estado laico, apresenta, em seu texto constitucional, expressa previsão quanto à isonomia fiscal mas nada trata sobre imunidade tributária.

No mesmo sentido a França, país reconhecidamente de forte tradição católica, cuja compacta Constituição trata apenas da laicidade do Estado e da isonomia. Vejamos Portugal, berço de nossa colonização e maior fluxo migratório, cuja influência cultural e jurídica deveria ser a maior de todas. Apesar da semelhança, quanto à estrutura, com a Constituição brasileira, guarda alguns traços distintivos. Como, por exemplo prever que ninguém poderá ser perguntado pelas autoridades acerca de sua crença ou mesmo ser perseguido por causa de suas convicções ou prática religiosa. Não há, no entanto, mesmo no Título IV (sistema financeiro e fiscal) previsão quanto à imunidade tributária.



6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária tem raiz constitucional, pois interfere na própria competência do ente tributante. Este instituto tem o poder de retirar do âmbito de competência de um ente determinadas situações jurídicas, as blindando da possibilidade de serem tributadas.

A imunidade se diferencia da isenção, pois atua no plano da competência tributária, tendo previsão constitucional; enquanto a isenção atua no plano do exercício da competência tributária e tem sede infraconstitucional, excluindo o crédito tributário.

Por atuar no plano da competência tributária, revelando-se autêntica limitação ao poder de tributar, as suas situações têm que vir expressamente consignadas no texto constitucional. Neste diapasão, observamos que as imunidades tributárias estão espalhadas por toda a Constituição Federal, mas a sua maior concentração é no art. 150, situado topologicamente na seção “das limitações ao poder de tributar”.

A imunidade conferida aos templos de qualquer culto, também denominados organizações religiosas, faz-se necessária, haja vista a relevância das atividades que as mesmas desempenham em face do interesse coletivo, merecendo, assim, a proteção e o incentivo por parte do Estado que a CF/88 lhes conferiu. Por isso, deve ser uma norma de aplicação imediata, por uma questão de lógica constitucional, pois na imunidade o ente estatal não tem poderes para instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dessas instituições.

É importante ressaltar que o STF mudou seu posicionamento ao longo das décadas passadas e vem dando uma interpretação mais ampla ao instituto da imunidade. Desse modo, a Corte Suprema defende, atualmente, uma teoria ampliativa quanto à extensão dos efeitos imunitários a atividades essenciais da Igreja. Fica evidente, assim, que a melhor exegese neste tema é aquela que preconiza a amplitude da expressão “rendas relacionadas com as atividades essenciais”, disposta no §4º do art. 150 da CF/88, pois, desde que as receitas sejam aplicadas na consecução dos ideais estatutários dos templos religiosos, devem elas receber a garantia da norma imunizante, desde que adquiridas lícitamente.

Por fim, é necessário ressaltar que outros estudos devem ser feitos com relação a tal assunto, com o intuito de melhor se debater e aperfeiçoar o tema face ao constante



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



desenvolvimento pelo qual a sociedade sempre passa, em razão da mudança e reestruturação de certos valores.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 30 jan. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 jan. 2018.

_____, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 594.015/SP.** Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2642811>>. Acesso em 11 jan. 2018

_____. **Recurso Extraordinário 325.822/SP.** Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/acórdão Min. Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 18.12.2002. Data de Publicação: 14.05.2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em 30 jan. 2018

_____. **Recurso Extraordinário 601.720/RJ.** Rel. Min. Edson Fachin, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19.04.2017. Data de Publicação 05.09.2017.

_____. **Recurso Extraordinário 562.351/RS.** Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Data de Julgamento: 04.09.2012. Data de Publicação: 14.12.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em 30.01.2018

_____. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642811&numeroProcesso=594015&classeProcesso=RE&numeroTema=385>> Acesso em: 14 jan. 2018, às 08:00.

_____. **Tema 437 - Reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresa privada ocupante de bem público.** Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437>> Acesso em: 14 jan. 2018, às 10:00.



Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR EDIVAL BRAGA



_____. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=340299>> Acesso em 14 jan. 2018, às 07:00.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

Direito Tributário: IPTU. O alcance da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "A", da Constituição Federal, em relação aos imóveis que, embora pertencentes aos entes públicos, são utilizados por concessionários ou permissionários. Disponível em: <https://imello.jusbrasil.com.br/artigos/229751265/direito-tributario-iptu>. Acesso em 14 jan. 2018, às 8:40.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. P. 142.

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

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. P. 09.

RICARDO, Alexandre. **Direito tributário**. 11. Ed. ver. e atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

Supremo Restringe Imunidade De IPTU. Disponível em: <<http://ayadvogados.com.br/supremo-restringe-imunidade-de-iptu>>. Acesso em 14 jan. 2018, às 13:00.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p.327.Ibidem, p. 327.Ibidem, p. 319.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, J. A. D. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014. P. 934.

Disponível em: <<https://flavioportodasilva.jusbrasil.com.br/artigos/imunidade tributária>>. Acesso em: 09 jan. 2018, às 22:00 h.

Disponível em: <<https://alexandrerbadv.jusbrasil.com.br/artigos/imunidade tributaria-dostemplosdosqualquerculto>>. Acesso em: 11 jan. 2018, às 19:00 h.

Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/impostosnobrasileemoutros países>>. Acesso em: 09 jan. 2018 às 13:00 h.