

SYLVIO DA SILVA ARAUJO JUNIOR

**O DESACERTO NA CONCESSÃO DE IMUNIDADE DO IPTU A TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO NO QUE TANGE AOS IMÓVEIS ALUGADOS A TERCEIROS**

CARATINGA
CURSO DE DIREITO
2013

SYLVIO DA SILVA ARAUJO JUNIOR

**O DESACERTO NA CONCESSÃO DE IMUNIDADE DO IPTU A TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO NO QUE TANGE AOS IMÓVEIS ALUGADOS A TERCEIROS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito das
Faculdades Doctum, Faculdades Integradas de
Caratinga, como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Esp. Salatiel Ferreira Lúcio

CARATINGA
CURSO DE DIREITO
2013

RESUMO

Sabe-se que a presença do Estado é fundamental para garantir o desenvolvimento nacional assim como, garantir a igualdade entre as pessoas, prova disto é que a Constituição da República de 1988 explicita os objetivos gerais da República Federativa do Brasil. Outro fato, é que nos momentos atuais, os templos de qualquer culto tem se apresentado com grande poder econômico, adquirindo muitos bens, dentre eles, bens imóveis. Desta feita, sabe-se que a igualdade de direitos é um pressuposto de nossa República, e no que diz respeito ao mercado e a livre concorrência, traz em seu art. 173, § 4º, que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”. Devido a isto o presente estudo visou a identificação da ilegalidade da imunidade do IPTU de imóveis pertencentes aos templos de qualquer culto, no que diz respeito aos imóveis alugados a terceiros. Tal imunidade foi ratificada pelo acórdão proferido no RE n. 325.822-2, STF que em seu entendimento concede o benefício, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado em suas atividades essenciais. Devido a isto, o estudo buscou demonstrar que o citado entendimento é um equívoco, desrespeitando o princípio da livre concorrência, sendo uma forma desleal de concorrência entre os templos de qualquer culto e os empresários ou pessoas que tiram seu sustento do aluguel de imóveis, além de não ter sido a intenção de nossa Carta Magna oferecer o benefício com tamanha amplitude.

Palavras-Chave: Imunidade, IPTU, Templos de qualquer culto, livre concorrência.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
DAS CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS	7
1 DOS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES.....	10
1.1 Direito Tributário: Conceito	10
1.2 Natureza Jurídica dos Tributos	11
1.3 Classificação das espécies tributárias	12
1.3.1 Dos Impostos	14
1.3.2 Das Taxas	14
1.3.3 Da Contribuição de Melhoria	14
1.3.4 Do Empréstimo Compulsório.....	15
1.3.5 Das Contribuições Sociais.....	16
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR....	17
2.1 Do Princípio da Segurança Jurídica.....	17
2.2 Dos Preceitos Constitucionais	18
2.3 Da Competência Tributária	18
2.4 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.....	19
2.4.1 Da Legalidade	21
2.4.2 Da Anterioridade	22
2.4.3 Da Igualdade	23
2.4.4 Da Capacidade Contributiva.....	24
2.4.5 Da Vedação do Confisco.....	25
2.4.6 Da Liberdade de Tráfego.....	26
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	27
3.1 Da Imunidade.....	27
3.2 Do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana)	30
3.3 Dos Templos de Qualquer Culto.....	33

3.4 Da Livre Concorrência	37
DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
REFERÊNCIAS	40

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como tema a “Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto”, e objetiva identificar o desacerto da amplitude da imunidade do IPTU de imóveis de propriedade dos templos de qualquer culto, no que diz respeito aos imóveis alugados a terceiros, através de levantamentos bibliográficos, abordagem do entendimento do STF sobre a temática e análise da visão econômica envolvendo o tema. Sendo assim, levanta-se como problema a imunidade do IPTU concedida a imóveis alugados a terceiros de propriedade dos templos de qualquer culto, visto que tal benefício deveria ser concedido apenas ao imóvel destinado ao culto ou à manutenção dele.

Para a pesquisa tem-se como metodologia a produção de um estudo teórico-dogmático, visto a necessidade de explicação de cunho bibliográfico constante nos três capítulos. No que tange aos instrumentos para que se atinja a conclusão do estudo, consta o levantamento bibliográfico, as jurisprudências, principalmente do STF, e a análise de tais instrumentos para a construção de um resultado fidedigno à realidade legal.

Como marco-teórico da monografia em epígrafe, tem-se as ideias sustentadas por Hugo de Brito Machado (2010), cuja idéia central de sua discussão é referente à concorrência que a interpretação errônea do dispositivo da imunidade pode causar, como a concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa, impondo aplicação indevida do art. 170, inciso IV, da Constituição Federal.

A partir do ponto supracitado, encontra-se subsídio para a confirmação da hipótese que conforme prescrito no art. 150, inc. VI, alínea b da CF/88, não poderá ser cobrado imposto dos templos de qualquer culto como forma de garantir a liberdade de culto, porém não afasta a incidência do IPTU nos casos de locação a terceiros, visto que neste prisma o templo se insere em atividade comercial não condizente com sua atividade, ou seja, a locação de imóveis. Sendo assim, a concessão de tal benefício é indevida.

Neste sentido, a presente monografia é dividida em três capítulos distintos. O primeiro intitulado de “Os tributos e suas espécies”, dá ênfase nas questões conceituais necessárias à compreensão do estudo como um todo, visto que

peculiaridades inerentes aos tributos são fundamentais para a correta aplicação da legislação.

Já no segundo capítulo com título “Competência tributária e limitações ao poder de tributar”, serão tratados os preceitos constitucionais acerca do sistema tributário, com ênfase nas competências e complementarmente limitações ao poder de tributar. Desta forma clarear-se-á a quem de fato é o poder de tributar, e quais são os limites constitucionais para tal ato.

No derradeiro capítulo, que seja o terceiro, intitulado de “Imunidade tributária dos templos de qualquer culto”, encerra-se a discussão sobre o tema neste estudo. Baseando-se nos capítulos supracitados, complementada pela discussão sobre a imunidade, suas classificações, o entendimento do STF e a imunidade dos templos de qualquer culto, a hipótese confirmou-se com a lógica traçada neste trabalho monográfico.

DAS CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Tendo em vista a importância da temática para a aplicação justa da legislação, é essencial a análise de alguns conceitos essenciais, com o objetivo de compreender o significado da temática proposta.

Nesse propósito, podem ser considerados os seguintes temas, que sejam a "Imunidade", o "IPTU", os "Templos de qualquer culto" e a "Livre Concorrência".

No que diz respeito à Imunidade, seguem alguns conceitos:

A Imunidade Tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo (AMARO, 1999, p.145).

Fica explícito na citação do autor que ao aludir o termo imunidade tributária, sequer deve-se citar o tributo, pois o mesmo não atinge a imunidade de forma alguma, visto ser uma norma constitucional.

Outro autor cita que:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações certas pessoas seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações (CARRAZA, 2003, p. 636).

Ainda temos o conceito de Pestana que assim relata:

Princípio da Imunidade Tributária é o fecho de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional (PESTANA, 2001, p.62).

No que diz respeito ao IPTU que é o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana, sendo considerado essencial na arrecadação dos municípios. Assim diz a doutrina:

O IPTU é um imposto velho na competência dos Municípios brasileiros, pois com o nome de "décima urbana", tributava imóveis edificados. Seu surgimento é datado de 19 de maio de 1799, quando a rainha D. Maria, desejando um empréstimo, recomendou ao Governador da Bahia que instituisse o estabelecimento de *décimas* nas casas das cidades marítimas (BALEIRO, 1999, p.243).

A definição do fato gerador desse imposto está no art. 32 do CTN, nos seguintes termos:

O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

No que diz respeito os Templos de Qualquer Culto, sabe-se que é o local onde ocorrem os cultos religiosos ou essenciais a ele. Neste sentido Silva, assim dispõe:

TEMPLO. Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o local, em que se celebram cultos ou cerimônias religiosas. Dir-se-á, então, templo católico, templo protestante. Correntemente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas (SILVA, 2007, p.1371).

Outro conceito respeitável cita que, "Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa" (MACHADO, 2013, p. 291).

Na mesma linha, segue outros autores que complementam com a seguinte citação:

Templo é o local onde se exerce a prática religiosa aberta aos fiéis. A sua forma não é relevante, podendo ser tanto uma igreja, quanto um galpão, como uma casa ou um terreno vazio e por que não até mesmo um automóvel. O importante é que o local seja empregado preponderantemente na prática de um culto religioso (PEIXOTO e CARVALHO, 2005, p.159).

No que se refere à Livre Concorrência sabe-se que seu conceito está baseado na economia, visando buscar justiça no que tange à concorrência econômica ou comercial.

Outra definição assevera que:

A livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a Constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista. A Constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime

constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira antisocial. Cabe, então, ao Estado coibir este abuso (SILVA, 1998, p.876).

Na definição do supracitado autor existe na Constituição uma garantia de repressão ao abuso de poder econômico, porém nota-se que tal instrumento visa a proteção do mercado no que diz respeito à concentração de capital, à concorrência desleal, enfim, ao domínio econômico, porém, ao mesmo tempo, a Carta Magna não condena o poder econômico, compreendendo que ele existe e que deve ser controlado.

Outro autor cita que:

A livre concorrência é um dos alicerces da estrutura liberal da economia e tem muito que ver com a livre iniciativa. É dizer, só pode existir a livre concorrência onde há livre iniciativa. (...) Assim, a livre concorrência é algo que se agrega à livre iniciativa, e que consiste na situação em que se encontram os diversos agentes produtores de estarem dispostos à concorrência de seus rivais (BASTOS, 2002, p.807).

De forma simples Bastos (2004, p.145) finaliza com um brilhante dizer, conforme abaixo:

Ademais, a livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste, essencialmente, na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É através dela que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento de seus métodos tecnológicos, dos seus custos, enfim, na procura constante de criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se, portanto, numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado.

O autor supracitado demonstra que a livre concorrência é uma necessidade do sistema capitalista, visando uma concorrência saudável, onde todos os envolvidos acabam se beneficiando, seja pela melhoria nos preços, pela melhor qualidade do produto e, principalmente, a junção dos dois, fazendo com que os entes econômicos que sejam as empresas, busquem atualização constante e melhoria dos produtos e serviços que oferecem.

Enfim, após a exposição dos temas principais deste estudo torna-se possível a análise mais aprofundada do conhecimento que aqui se desenvolve.

1 DOS TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES

1.1 Direito Tributário: Conceito

O Direito é uma realidade baseada na análise histórico-cultural das sociedades. Desta feita, sua subdivisão em ramos tornou-se mais evidente no decorrer dos anos, visto que impossível seria seu desenvolvimento de forma dinâmica, sem que houvesse cada vez mais especialização de sua atuação na sociedade.

No que tange ao Direito Tributário, sabe-se que sua origem vem das épocas mais antigas da humanidade. Martins (2010) cita que inicialmente o tributo era como homenagem que os homens faziam a seus deuses e líderes, era representado por presentes. Após este período, os reis passaram a cobrar os tributos para custear suas viagens mundo afora e para sustentá-los, sendo este momento marcado pela alteração da natureza do tributo que antes era uma homenagem, passou a ser obrigação. O autor continua expondo que diversos foram os governos que instituíram os impostos que eram para custear a estrutura do governo, guerras, viagens, enfim, tudo que em tese fosse para o interesse do povo, seria custeado por tributos. Importante salientar, que todos os momentos que regem nossa história foram custeados por tributos, como exemplo, a Inconfidência Mineira que “foi fruto da excessiva cobrança do quinto sobre o ouro” (MARTINS, 2010, p.3).

Apesar da grande rejeição de uma população em pagar seus tributos, muitas vezes com alegações sobre a aplicação correta dos mesmos, assim como aquela tradicional frase “não sei pra onde vai este dinheiro”, os tributos são essenciais ao desenvolvimento nacional. Por isso que de forma explícita a Constituição Federal de 1988 traz os objetivos fundamentais da República. É fato que para conseguir cumprir os preceitos constitucionais, conforme afirma Amaro (2003), o Estado deve ter a capacidade de 1) obter receitas através de receitas públicas; 2) aplicar tais recursos; 3) administrar o patrimônio público.

Desta forma, a boa gestão do sistema tributário é o que permite que uma nação se desenvolva com a melhor eficácia possível, sendo os recursos oriundos dos tributos o combustível para que tudo aconteça.

Assim, a doutrina cita que “O Direito Tributário pode ser conceituado como o ramo do direito público que tem como objeto o estudo do Tributo, cobrado dos

particulares em decorrência da relação jurídica que se estabelece entre aqueles e o Estado” (OLIVEIRA, 2001, p.86). Nota-se que o autor entende que o Direito Tributário objetiva o estudo, ou seja, analisar qual a necessidade real da cobrança de tal estudo em detrimento da sociedade.

Já outro doutrinador conceitua o Direito Tributário da forma que segue:

Direito Tributário é o estudo e disciplina das atividades desempenhadas pelo Estado relativo a tributos (receita derivada), que constituem campo da atuação do Direito Tributário – ramo do Direito Público que disciplina as relações jurídicas decorrentes da atividade financeira do Estado, e que ocorrem entre o Estado e o particular, no que se refere à imposição, fiscalização, cobrança e arrecadação dos Tributos (ROSA JUNIOR, 1999, p.457).

Enfim, o Direito Tributário é uma disciplina que rege o processo de cobrança dos tributos que são realizados de forma compulsória para que o Estado possa se manter e cumprir os ditames constitucionais.

1.2 Natureza Jurídica dos Tributos

Para iniciar a discussão sobre a natureza jurídica dos tributos necessários se faz a conceituação dos mesmos que de acordo com o CTN (Código Tributário Nacional) dispõe em seu artigo da seguinte forma: "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".

Assim atenção especial deve ser dada a alguns detalhes da definição, que apesar de exprimir clareza em sua exposição, por muitas vezes gera dúvidas a respeito de algumas questões. Primeiro é notório que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, deve ser em dinheiro ou que possua valor em dinheiro e é obrigatório, não podendo o contribuinte optar ou não por pagá-lo, ou seja, se existe algum valor a ser pago a um ente público e que haja a liberdade na escolha do pagamento, não poderá ser considerado tributo, tal prestação. Outro fato é que para ser tributo não poderá constituir sanção por ato ilícito, desta forma, qualquer pagamento que seja proveniente de algum ato ilícito, que seja multa, compensação, reparação, também não poderá ser chamado de tributo, mesmo havendo a obrigatoriedade de tal prestação.

Pois bem, portanto para a definição da natureza jurídica do tributo, Harada (2001) cita que para se conferir a natureza jurídica do tributo, dever-se-á observar o fato gerador, que segundo o autor é uma situação abstrata criada pelo legislador, portanto, exposta na lei, que tão logo seja concretizada, nascerá a obrigação tributária.

Acerca da questão da natureza jurídica o CTN dispõe em seu art. 4º da seguinte forma:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Assim pode-se dizer que a natureza jurídica do tributo é sua definição mais comum, que seja o fato do mesmo ser objeto da prestação presente na relação contribuinte estado, sendo a mesma obrigacional e regida por uma lei.

1.3 Classificação das espécies tributárias

Ao citar as classificações das espécies tributárias, necessário se faz citar o artigo 5º do CTN que assim dispõe: "Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria." Porém, este é um critério adotado pelo CTN que como se sabe foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, sendo o mesmo omissivo no que diz respeito aos empréstimos compulsórios e contribuições sociais. As citadas espécies tributárias encontram-se nos art. 148 e 149 da CF/88, abaixo o artigo 148 da CF/88:

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.

Nota-se no corpo do artigo supracitado que o mesmo demonstra os motivos que permitem a instituição do empréstimo compulsório. Importante salientar, que no parágrafo único existe o destaque de que somente para a despesa que fundamentou a instituição do referido imposto poderão destinar-se os recursos.

Para tratar das contribuições sociais, segue o artigo 149 da CF/88:

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.

Nota-se que o foco do artigo supracitado foi esclarecer que somente a União poderá instituir as contribuições sociais, visto que as mesmas não deixam de ser uma intervenção no domínio econômico, sendo de interesse das categorias profissionais e econômicas, conforme explicita o próprio dispositivo.

Dando prosseguimento, o artigo 149, §§1º, 2º e 3º, da CF/88 trazem o motivo da contribuição social, que seja o custeio do regime previdenciário, assim como completam os demais parágrafos trazendo quando incidirão ou não, assim como a equiparação da pessoa natural destinatária de operações de importação com a pessoa jurídica e sobre a incidência da contribuição social de uma só vez. Nota-se que os dispositivos constitucionais trazem os princípios que regerão tal tributo, mantendo a necessidade da criação de uma lei para regulamentação detalhada do tema. Seguem os parágrafos supracitados:

§ 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.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

- I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
- II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
- III - poderão ter alíquotas:
 - a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
 - b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Assim, as espécies tributárias são: os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

1.3.1 Dos Impostos

O imposto, segundo o art. 16 do CTN é "o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

De forma simplificada, Martins (2010) cita que os impostos podem ser: 1) reais, quando recaem sobre a coisa, como o IPTU; 2) pessoais, quando sua incidência é sobre as pessoas, no caso do imposto de renda. Ainda, segundo o autor, os impostos podem ser classificados em relação à natureza econômica de seu fato gerador, sendo: 1) sobre o comércio exterior, como no imposto de importação; 2) sobre o patrimônio, como no IPTU; 3) sobre a produção, como é o caso do IPI.

1.3.2 Das Taxas

As taxas estão dispostas no artigo 77 do CTN, como segue:

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.

Necessário se faz o entendimento do que se trata o poder de polícia citado no artigo 77 do CTN, que é muito bem explicado por Oliveira (2001, p.102) na seguinte citação: "A atividade estatal que tem por fim condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-a aos interesses coletivos designa poder de polícia".

Martins (2010) classifica as taxas como sendo de polícia ou serviços. Sendo a taxa de polícia decorrente do poder do estado de promover o bem público, observando a prática de ato ou abstenção do mesmo. Já a taxa de serviços depende do serviço prestado ou colocado à disposição do contribuinte como a taxa de limpeza pública.

1.3.3 Da Contribuição de Melhoria

Para Martins (2010) a Contribuição de Melhoria tem como objetivo custear obra pública, decorrente de valorização imobiliária. Desta forma, quando alguma obra pública valoriza algum imóvel, torna-se devido o pagamento da Contribuição de

Melhoria ao fisco, isto com o intuito do mesmo recuperar parte do investimento que realizou no local em questão e também evita enriquecimento devido à obra pública realizada.

A Contribuição de Melhoria está explícita no artigo 145, inciso III da CF/88 que assim dispõe:

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

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Baleeiro (1977) assevera que para que ocorra o fato gerador deverá ocorrer três situações, que sejam: 1) a realização de uma obra pública; 2) a real valorização do imóvel; 3) e que a valorização seja sobre bens imóveis. Desta forma, segundo o autor, caso ocorram os três fatos, poderá ser cobrada a Contribuição de Melhoria dos contribuintes.

1.3.4 Do Empréstimo Compulsório

O Empréstimo Compulsório, como fica claro em sua denominação, é um empréstimo feito à União para o atendimento de algumas finalidades (MARTINS, 2010), descreve com aptidão a finalidade do Empréstimo Compulsório, na forma que segue:

O Empréstimo Compulsório tem por objetivo:

a) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

b) zelar pelo investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148 da Constituição).

Conforme a citação supramencionada, a fundamentação legal para o Empréstimo compulsório se encontra no artigo 148 da CF/88, que assim dispõe:

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.

Portanto, após exposições, nota-se que se trata de um imposto de competência exclusiva da União, e que possui um rol de situações em que poderá ser cobrado.

1.3.5 Das Contribuições Sociais

As contribuições sociais têm fundamento no art. 149 da Constituição, que as divide em três subespécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As primeiras são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, as segundas são as instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções (como a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás), e as terceiras são destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais.

Martins (2010, p.107) conceitua Contribuição Social como sendo "... o tributo destinado a custear atividades específicas, que não são inerentes à função do Estado". O autor ainda cita que as contribuições sociais podem ser de intervenção no domínio econômico, de interesses de categorias profissionais ou econômicas e para custeio da seguridade social conforme o art. 149 da CF/88, como segue:

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.

Portanto, fato é que as Contribuições Sociais são complexas no que tange a seu conteúdo. Como não é foco da presente pesquisa, recomenda-se aprofundamento do assunto em outro estudo.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

2.1 Do Princípio da Segurança Jurídica

Antes de iniciar a discussão, necessário se faz breve abordagem sobre o princípio da Segurança Jurídica, que como se sabe é um princípio consagrado na Constituição da República de 1988, representando uma das mais respeitáveis garantias que o ordenamento jurídico oferece aos cidadãos, sendo que como cita a teoria contratualista, o Estado é o pacto em que o cidadão troca parte de sua liberdade pela segurança a ser provida por aquele. Quando o assunto é o sistema tributário, sabe-se que a Segurança Jurídica passou a ser compreendida como essencial para garantir a confiança do contribuinte perante o fisco. “A segurança jurídica pode ser definida como o direito da pessoa à estabilidade em suas relações” (ROCHA, 2004, p. 211).

Desta feita, nota-se que a segurança jurídica é a garantia do respeito aos direitos previstos na Constituição. Segue uma citação que compartilha com tal afirmação:

Segurança é a tranquilidade no exercício dos direitos fundamentais. Não basta ao Estado criar e reconhecer direitos ao indivíduo; tem o dever de zelar por eles, assegurando a todos o exercício, com a devida tranquilidade, do direito à vida, integridade física, liberdade, propriedade etc. (PINHO, 2011, p. 130).

Portanto, ao se falar em ordenamento jurídico, necessário se faz citar a estabilidade jurídica, que de fato é a culminância da segurança jurídica. Segue uma citação que corrobora com a afirmação acima:

Vale lembrar que “ordem jurídica” é basicamente o conjunto sistematizado de “[...] regras e princípios ditados pelo poder público, como normas obrigatórias, para que se regulem e se protejam todas as relações e interesses dos cidadãos entre si, e entre eles e o próprio Estado [...]” (SILVA, 2000, p. 577).

Enfim, o “Princípio da Segurança Jurídica”, como parte integrante dos chamados “princípios gerais do direito”, irradia seus efeitos sobre todo o ordenamento jurídico brasileiro, gerando diretrizes a serem seguidas inclusive na seara tributária.

2.2 Dos Preceitos Constitucionais

Em início ao tema, necessário se faz breve abordagem sobre a limitação da competência tributária, a qual é bem explicada no conceito abaixo que dispõe:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites (MACHADO, 2013, p. 278).

Quando há referência a Constituição Federal, sabe-se que trata de uma lei maior que rege todo o Estado. Dentre suas atribuições está a determinação e delimitação da sustentabilidade do Estado, ou seja, de onde serão providos os recursos necessários à manutenção do sistema.

Fato é que a Constituição Federal realiza a delimitação da matéria que trata dos tributos. Dentre as suas considerações a Carta Magna traz as competências de cada ente, que seja a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Não se pode desprezar que a Carta Magna é a Lei que rege a produção de outras leis. Sendo assim, nenhuma lei infraconstitucional pode ferir os preceitos propostos CF/88. Finalizando tal citação, a exposição abaixo traz clareza nos fatos, como segue:

Daí uma característica de nossa Norma Fundamental, qual seja, nossa Constituição não cria Tributos (não é carta de incidência), ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência; como uma lei tributária fundamental que descreve o campo de atuação específica de cada Pessoa Política, apontando-lhes não só as diretrizes básicas orientadas da instituição de Tributos, como também as próprias amarras do sistema, mormente representadas pelas limitações ao poder de tributar (TAVARES, 2006, p.41).

Possível perceber que o autor dispõe sobre a real função da Constituição Federal em relação aos tributos, deixando explícito que não é sua função a criação do tributo, mas tão somente traçar as competências e limitar o poder de tributar dos entes, visando à conformidade das normas no plano da federação.

2.3 Da Competência Tributária

De forma geral a competência tributária é o poder de criar tributos, conferido pela Constituição Federal. Esses poderes são conferidos pela Constituição Federal à

União, Distrito Federal, Estados e Municípios, possibilitando que cada um dos entes possa gerir os tributos destinados a cada um, inclusive com a imposição de limites para tal gestão.

Conforme dispõe Machado (2013) os sistemas tributários podem ser rígidos, quando o legislador possui uma estrutura determinada, não dispondo de nenhuma opção, visto a rigidez das normas. Ainda afirma o autor que pode ser flexível, que são os sistemas em que o legislador goza de faculdades, podendo realizar até mesmo a discriminação de renda.

Quando o assunto é a atribuição de competência tributária, a constitucional é plena, porém com ressalvas nas limitações dispostas na Constituição Federal. Sabe-se que quem possui a competência para criar os tributos é o sujeito ativo, desta forma, a competência é a criação em plano abstrato do tributo, através de uma lei. Evidentemente que para a ocorrência de tal fato devem ser respeitados os requisitos básicos como a hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Desta forma, a competência tributária é a "manifestação da autonomia da pessoa política que a detém" (SABBAG, 1996, p. 682).

2.4 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Carraza (2005, p. 464) explicita muito bem sobre as limitações constitucionais do poder de tributar quando diz que:

É, pois, ponto incontestável que, no Brasil, as competências federais, estaduais, municipais e distritais, por serem reciprocamente autônomas, encontram-se expostas e garantidas no estatuto máximo.

Para se falar de limitações ao poder de tributar, ainda faz-se necessário citar os artigos 9º a 11º do CTN, que constituem princípios e normas jurídicas, baseados em limitações ou vedações constitucionais que visam a proteção de abusos contra os contribuintes. O artigo 9º, I, II e III do CTN assim dispõe:

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

- I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;
- II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

Observa-se que os incisos supracitados tratam de regras quanto à tributação, vedando aos entes da federação algumas ações que possam prejudicar o sistema tributário, impedindo o desenvolvimento econômico social. Já em seu inciso IV traz as vedações quanto à cobrança de imposto, sendo exposto na alínea "b" o objeto deste estudo, que seja, os templos de qualquer culto. Segue o inciso IV do artigo 9º do CTN:

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.

Logo após a exposição das limitações seguem os parágrafos 1º e 2º que limitam e explicitam a necessidade de que as entidades referidas no artigo devem cumprir as obrigações principais e acessórias que são de sua responsabilidade, não estendendo a estas ações a benesse disposta no dispositivo citado. Assim dispõe os parágrafos do artigo 9º do CTN:

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Nos artigos 10 e 11 do CTN, estão dispostas principalmente as bases no que tange a uniformidade dos impostos, não sendo permitida a instituição de tributos que não sejam uniformes em todo o país, assim como explicita a proibição de diferença tributária entre os bens de qualquer natureza, conforme disposição abaixo:

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Após exposição, nota-se que as limitações são eivadas de princípios que devem ser obedecidos para que se possam instituir tributos. Machado (2013) cita que os princípios que regem o sistema tributário se devem ao fato de a tributação ser uma relação estritamente jurídica e não de poder. O autor ainda cita que os princípios mais importantes e que podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos são os princípios da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco* e o da *liberdade de tráfego*.

Assim o estudo contemplará breve explanação sobre os supracitados princípios, que são essenciais ao entendimento do sistema tributário e suas peculiaridades.

2.4.1 Da Legalidade

O Princípio da Legalidade está disposto no artigo 5º, inciso II da CF/88, repercutindo em todo o ordenamento jurídico, ainda especifica quando trata do Direito Tributário, fazendo nova menção no artigo 150, inciso I, da Carta Magna. Seguem os dispositivos:

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:

...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

...

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Desta forma, nota-se que o Princípio da Legalidade tem como objetivo garantir que nenhum tributo seja instituído sem prévia previsão legal, assim como não poderá ser aumentado sem tal requisito.

Machado (2013) cita que para a compreensão do princípio da legalidade é importante analisar as palavras "lei" e "criar", compreendendo que é importante saber o que significa a lei e quais os requisitos a mesma deve prover para que esteja dentro dos quesitos necessários a sua eficácia.

Para finalizar a breve explanação dos temas, apropriadas são as palavras que seguem:

O princípio da Legalidade representa um dos pilares do Estado democrático de direito, apregoadado juntamente com os postulados da igualdade e da fraternidade na Revolução Francesa de 1789, cuja origem remonta a época de João Sem Terra, em 1214, Inglaterra, em que passou a exigir Tributo imposto pelo rei deveria passar pelo crivo do parlamento (CASSONE, 2000, p.102).

O autor supracitado demonstra com clareza o princípio discutido neste tópico, enfatizando que a legalidade para a cobrança dos tributos é uma prática remota, sendo um dos pilares para que haja a possibilidade de tal cobrança.

2.4.2 Da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade está explícito no art. 150, III, "b" da CF/88, que assim dispõe:

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

...

III - cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Desta forma nota-se que os tributos não podem ser cobrados no exercício financeiro em que foram criados, visando assim proteger o cidadão de algum prejuízo, visto que para o pagamento de tributos deve-se estar preparado, ou pelo menos, haver um planejamento por parte do contribuinte. Machado (2013) cita que em 19.12.2003, a Emenda Constitucional 42, acrescentou a alínea "c", ao inciso III do art. 150, trazendo mais uma proteção ao contribuinte, visto que veda a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Importante salientar que a alínea "b", que cita que sem prejuízo da exigência da anterioridade da lei ao exercício financeiro da cobrança. Desta forma, além de observar o princípio da anterioridade, deve observar os 90 dias de vacância, desta forma, se um tributo é criado ou aumentado no último dia do mês de dezembro, a vigência da lei só ocorrerá 90 dias após sua publicação.

Tais exposições são realidade para o direito tributário de forma geral, pois existem algumas exceções, como a não aplicabilidade deste princípio aos empréstimos compulsórios, devido a sua urgência, e demais impostos previstos no artigo 153, I, II, IV e V da CF, como segue abaixo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- ...
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

Tais exceções ocorrem, pois os tributos previstos no dispositivo supracitado estão sujeitos à conveniência e controle da economia, podendo ser alterados a qualquer tempo de acordo com a necessidade identificada pelo governo.

2.4.3 Da Igualdade

Ao dispor sobre o princípio da Igualdade necessário se faz remeter ao art. 5º da CF/88 que assim dispõe:

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:

Tal princípio pode ser considerado como uma projeção, quando da área tributária, do princípio da isonomia jurídica. A essência de tal princípio é o exposto no artigo supracitado, que seja, a igualdade de todos perante a lei, garantindo assim um tratamento uniforme no que tange a matéria.

Mello (2012, p.09) explicita bem a essência necessária ao bom entendimento da matéria em análise conforme segue:

O preceito magno da igualdade, como tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

Desta feita torna-se evidente que a igualdade é ampla, não podendo fazer distinção de qualquer espécie. Machado (2013, p. 38) expõe tal afirmação:

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto*, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.

Fato é que mesmo com toda a clareza que a matéria é exposta, sabe-se que em matéria tributária a questão da isenção é discussão constante no que diz respeito a ferir ou não o princípio da Isonomia. Porém, como esta não é a temática deste estudo, não haverá aprofundamento em tal fato.

2.4.4 Da Capacidade Contributiva

De forma geral, o princípio da Capacidade Contributiva quer dizer que cada um contribuirá com o fisco de acordo com sua capacidade, ou seja, aquele que auferir mais renda deverá pagar mais tributos que aquele que auferir menos renda. A CF/88 dispõe em seu art. 145, § 1º, como segue:

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

...

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ao observar a disposição constitucional notam-se alguns pontos que merecem breve comentário. Em primeiro momento é a menção da aplicabilidade da Capacidade Contributiva apenas aos impostos. A doutrina tende a afirmar que tal princípio se aplica aos tributos de forma geral, sendo justificado por vários pontos práticos, como isenções de algumas taxas concedidas a algumas pessoas de direito devido ao seu baixo poder econômico. A citação abaixo demonstra tal fato:

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado (MACHADO, 2013, p.40).

Outro termo que merece comentários é o "sempre que possível" constante no dispositivo constitucional. Machado (2013) afirma que não se pode entender que o legislador tem ampla liberdade de escolher quem poderá ou não ser cobrado, pois isto anularia por sim só a lei, sendo o termo anteriormente citado utilizado para definir o sempre que for possível, pois em alguns casos inexistente a possibilidade de cobrança de forma progressiva. Fácil entender quando cita-se uma taxa, que é relativa a uma prestação ao contribuinte, não é possível cobrar valores diferentes para o mesmo serviço entregue. Já no imposto de renda fica fácil assimilar, pois aquele que auferir maior renda é capaz de contribuir mais ao fisco.

2.4.5 Da Vedação do Confisco

Sabe-se que o tributo objetiva a manutenção da coisa pública, sendo benéfico a todos, inclusive ao contribuinte. O princípio da Vedação do Confisco possibilita ao contribuinte evocar a Constituição Federal toda vez que julgar que a cobrança está confiscando seus bens ou patrimônio. Desta forma, se houver a possibilidade de perda de um bem, ou impossibilidade do contribuinte auferir uma renda, por exemplo, ferido estará o princípio da Vedação do Confisco, disposto no art. 150, IV, da CF/88, como segue:

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

...

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Questão controversa entre alguns, é a real designação do que seria o efeito de confisco. Para tal definição, resta ao contribuinte recorrer ao judiciário para fazer valer seus direitos. Desta forma, Machado (2013) cita que cabe ao judiciário decidir, abalizado pela coragem e independência dos magistrados e dos ministros do STF.

O autor ainda afirma que o princípio em questão está voltado para os tributos, não possuindo relação com as multas, por exemplo, que são a punição por ato ilícito. Assim descreve o mesmo autor:

A vedação do tributo é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque o tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele (MACHADO, 2013, p.41).

Em continuidade, e para melhor entendimento entre a diferença dos tributos para a multa, nota-se que o tributo deve ser suportável pelo contribuinte, não lhe tirando nada além do que possa pagar. Já a multa possui o efeito contrário, visto que por ser uma punição, deverá gerar um ônus significativo para que o contribuinte não repita o ilícito cometido.

Apesar de lógico, existe alguma evolução no que diz respeito ao STF, estendendo o efeito de confisco às multas em medida cautelar. Porém, como não é assunto nuclear deste estudo, não haverá aprofundamento no mesmo.

2.4.6 Da Liberdade de Tráfego

O princípio da Liberdade de Tráfego também é conhecido como vedação à limitação ao trânsito de pessoas e bens, tem como objetivo impedir que o tributo impeça a movimentação de pessoas ou bens. Tal proteção está previsto no art. 150, V, da CF/88, como disposto abaixo:

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

...

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Necessário se faz explicitar que tal princípio não veda a cobrança de tributos intermunicipais ou interestaduais, seu foco é impedir que haja “a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal” (MACHADO, 2013, p.43).

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Sabe-se que a Constituição Federal traz algumas benesses aos templos de qualquer culto, as quais objetivam facilitar a prática religiosa, ou até mesmo, incentivá-la sem qualquer preconceito. Porém, fato que gera polêmica é quando os templos expandem suas atividades para aquelas que não são religiosas e ainda assim se beneficiam das imunidades tributárias. Ao analisar com detalhes percebe-se que o princípio da livre concorrência é ferido neste caso, visto que as empresas não vinculadas aos templos deverão concorrer com estes sem as benesses dos mesmos, o que causará uma concorrência desleal.

A questão nuclear do estudo está na imunidade tratada no art. 150, VI, *b*, da CF/88, que assim dispõe:

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 o foco deste estudo é o IPTU de imóveis locados a terceiros, para melhor entendimento da matéria será realizado breve estudo sobre os temas imunidade, IPTU e templos de qualquer culto.

3.1 Da Imunidade

Como se sabe, a matéria imunidade é estritamente constitucional, o que impossibilita qualquer discussão sobre imunidade em normas infraconstitucionais.

A citação abaixo descreve muito bem tal afirmação:

No Âmbito da imunidade tributária, as normas jurídicas são construídas especificamente a partir de enunciados jurídicos instalados no Texto Constitucional; incogitável, portanto, falar-se de norma jurídica imunizatória tendo como assento enunciados jurídicos infraconstitucionais (PESTANA, 2001, p.69).

De forma geral, as normas imunizantes são aquelas que impedem que os entes que possuem competência tributária, possam exercer seu direito de instituir tributos. Tais normas criam situações permanentes de não incidência, não podendo nem mesmo a lei anular, ratificando o princípio constitucional que é a imunidade.

Abaixo segue uma questão importante sobre o tema:

Em consequência, as imunidades tributárias – que alguns impropriamente definem como sendo "hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada" – conferem aos beneficiários direitos 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 (MAILER *et. al.*, 2012, p.3).

Pode-se dizer que a Imunidade é uma forma de limitação do poder de tributar ou ainda, uma forma de não-incidência de um determinado tributo, ou seja, existe a dispensa do pagamento do mesmo em alguma situação disposta em lei,

... é a hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, isto é, representa uma barreira posta pelo legislador constituinte, excludente da Competência Tributária originalmente outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. Enfim, a não-incidência tributária por imunidade é fruto da limitação, derivada da soberana vontade da Assembléia Constituinte, da competência impositiva atribuída as Pessoas Públicas (TAVARES, 2006, p.34).

Sabbag (2005, p. 46), dispõe de forma mais objetiva quando conceitua imunidade como "... uma não incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações".

Ferreira Sobrinho (1996, p. 59) diz que "... conceito de não incidência utilizado por esses doutrinadores é inexato e, por isso mesmo, não pode ser utilizado em um discurso jurídico".

Pois bem, é possível observar que alguns autores divergem quanto à conceituação de imunidade, porém, fato é que a mesma tem previsão constitucional e que sua desobediência seria uma afronta direta à própria Constituição Federal. Baleeiro (1970, p.87) cita que "... as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam". Desta forma, percebe-se que as imunidades quando desafiadas por leis, atos normativos ou qualquer outra espécie de normas, não surtirá qualquer efeito sobre a mesma, visto ser inconstitucional qualquer norma contrária a sua atuação.

Quando mencionado o art. 150, VI, *b*, nota-se que o legislador constituinte teve o "interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda

normatizados, capazes de inibir a livre manifestação da religiosidade das pessoas." (MAILER *et al.*, 2012).

O autor supracitado ainda cita que quanto à amplitude as imunidades poder ser genéricas e específicas, porém, independente do que sejam as imunidades sempre excluirão da competência tributária as situações, fatos ou pessoas a que se referem.

Seguem outras considerações de doutrinadores:

Borges (1980, p. 184) assim dispõe:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, o objeto ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

Machado (2013, p. 288) afirma que:

Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é posterior à outorga desta. Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.

Leopoldo (2010, p. 25) dispõe de forma incisiva que:

Sim, as imunidades constituem exceção porque a regra é a cobrança de impostos de todos para a manutenção da estrutura do Estado, da qual todos igualmente usufruem. Elas, tais como as isenções, têm como origem história remota nos privilégios tributários; todavia, no Estado de Direito, que tem por princípio político base a igualdade, elas apenas se legitimam em casos excepcionais: quando a situação a ser preservada for mais importante para o Estado do que a própria arrecadação.

Para findar o assunto, necessário se faz discorrer sobre a imunidade recíproca, que é a regra primordial firmada entre os entes da federação. Tal imunidade prevê que "as entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras" (MACHADO, 2013, p. 288).

3.2 Do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana)

Como o tributo a ser questionado neste estudo é especificamente o IPTU, o mesmo tornar-se-á parte da discussão, com abordagem de detalhes acerca do mesmo.

Sabe-se que os impostos sobre a propriedade constituem importante fonte de renda para os municípios. Dependendo da política e organização tributária municipal, o IPTU é um imposto que pode ser utilizado como um instrumento eficiente na política urbana e habitacional, sendo uma fonte de impostos valorosa para o local em que incide.

A função do IPTU é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios, conforme cita Machado (2013). Porém, o mesmo autor afirma que dificilmente um imposto deixa de ter função extrafiscal, principalmente pelo motivo da propriedade ter uma função social. Desta forma para cumprir sua função social é normal que alguns municípios implantem a progressividade na cobrança em terrenos que são utilizados apenas para valorização. Tal progressividade para este tipo de propriedade é possível segundo disposição constitucional que em seu art. 182, §, 2º, 4º, I, II, III, como disposto a seguir:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei têm por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

...

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

...

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

No Brasil, por determinação constitucional, existe a repartição de competências para a instituição e cobrança de tributos, sendo possuidores desta

responsabilidade a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Desta feita, a Carta Magna dispõe em seu artigo 156, incisos I, II e III a competência dos Municípios no que diz respeito à instituição de impostos, estando assim disposto:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Portanto, traz o supracitado artigo em seu inciso I, o IPTU que significa *Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. Sabe-se que o CTN (Código Tributário Nacional), criado pela Lei 5.172 de 1966, é o responsável por reger os tributos, trazendo em seu art. 5º a divisão dos mesmos em impostos, taxas e contribuição de melhoria, como segue:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O referido código ainda dispõe sobre o conceito de tributo que assim está em seu art. 3º:

Art. 3º 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.

O art. 32 do CTN dispõe que o IPTU tem como fato gerador, segundo o Código Tributário Nacional (CTN), a propriedade de imóvel urbano, domínio útil ou a posse de um imóvel por natureza ou por acessão física, estes tendo que estar necessariamente localizados em zona urbana, dispondo em continuidade o significado de zona urbana para a lei conforme segue:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

O sujeito ativo do IPTU é, conforme o art. 119 do CTN, a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir seu cumprimento.

O sujeito passivo do IPTU, conforme dispõe a doutrina "é a pessoa natural ou jurídica, obrigada em função da legislação, a prestar, ao sujeito ativo, o objeto da obrigação" (DIFINI, 2005, p. 267). No caso do IPTU existe solidariedade tributária, pois o art. 124 do CTN assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Fato interessante no que diz respeito ao IPTU é sobre seu fato gerador que conforme art. 32 do CTN assim dispõe:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Desta forma torna-se possível avaliar que não é apenas o proprietário do imóvel que é devedor do IPTU, ainda existem outros responsáveis por ele, que sejam os que detêm o domínio útil, como no caso de um comodatário e os que detêm a posse, podendo até mesmo ser aqueles imóveis que foram invadidos, e os invasores detêm a posse dos mesmos. Tal fato é muito discutido pelo senso comum, estando às pessoas tendenciosas a julgar que o IPTU é de responsabilidade única do proprietário, o que não é realidade após análise da legislação.

Fato relevante é que este tributo é essencial aos municípios, sendo necessário para aplicação na saúde, na educação, em obras públicas, enfim, nas diversas necessidades das cidades, não podendo ser liberado com facilidades, pois sua utilização é para o bem comum, devendo ser administrado com eficiência, tanto no lançamento como na cobrança do contribuinte. E no caso do presente estudo, se existir um grande domínio dos templos quanto aos investimentos em impostos, diversos benefícios faltaram à população por aplicação da imunidade tributária de forma aleatória.

3.3 Dos Templos de Qualquer Culto

Para a validação deste estudo, necessário se faz a desenvolver o entendimento doutrinário do que realmente se trata "templo de qualquer culto", e qual sua função social. De forma geral, o que ocorre na sociedade atual é a imunidade de todos os tributos dos templos, o que é disposto na Constituição Federal em seu art. 150, IV, *b*, que assim dispõe:

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;

Pois bem, a previsão constitucional acima disposta não gera dúvidas quanto ao direito da imunidade, no entanto a polêmica fica em torno das rendas do templo que não possuem vínculo com o culto, como o objeto deste estudo, que seja o IPTU de imóveis alugados a terceiros.

Desta forma, em visão um pouco diferenciada, porém condizente com a tese deste estudo, Baleeiro (1984) afirma que o templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, se enquadrando neste conceito a dependência contígua, como o convento e seus anexos, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, os quais devem pertencer à comunidade religiosa, porém assevera que nas mesmas não devem ser empregadas atividades em fins econômicos. Desta forma, o autor deixa claro que no caso dos imóveis locados a terceiros que obviamente possuem fins econômicos, seria devida a cobrança do IPTU.

No que diz respeito ao culto, segue uma visão da doutrina:

Em relação ao vocábulo "culto", a doutrina não apresenta dissonância a respeito, ao menos considerável, indicando posição no sentido de que a dita palavra engloba toda e qualquer manifestação religiosa, sem distinção uma da outra (DIFINI, 2010, p. 231).

Assim, pode constatar que os templos de qualquer culto são locais onde ocorrem manifestações ou práticas religiosas, sem distinção de qual seja. Ainda, podem ser considerados pertencentes ao culto os locais onde moram os agentes necessários ao culto como padres, pastores, dentre outros.

Porém, ao focar no tema do presente estudo, necessário se faz um breve comentário sobre o título do mesmo que dispõe sobre o desacerto da imunidade estendida aos imóveis locados a terceiros, imunidade esta proveniente da decisão do RE n. 325.822-2, STF que assim dispõe em sua ementa:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. 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". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

No Recurso Extraordinário supracitado foi apreciada a divergência da MITRA DIOCESANA DE JALES no que diz respeito à decisão que não concedeu a imunidade quanto ao IPTU de vários imóveis de sua propriedade, os quais eram alugados, e cujas rendas eram utilizadas nas atividades essenciais a execução dos cultos. O tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme o RE 325.822-2,

... entendeu não ser extensiva a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales (Diocese e Paróquias) a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra b, e § 4º da Constituição Federal, limitado o benefício, na esfera municipal, aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins.

O Ministro Ilmar Galvão, inicialmente o Relator, que afinal restou vencido, enfocou bem a questão ao salientar que a imunidade era sustentada com base no art. 150, VI, *b*, da CF/88. Nesse passo, fundamentou seu voto no sentido de que não era possível dar a mesma interpretação ampliativa que aquela Corte vinha imprimindo no caso das imunidades fundadas na alínea *c*, porque considerava difícil identificar o conceito de templo com "lotes vagos e prédios comerciais dados em locação. Desta feita, torna-se tal entendimento condizente com a linha defendida neste estudo, porém, em nada diferem os imóveis residenciais alugados a terceiros, pois tal fato os tornam comerciais, por estarem concorrendo com outros imóveis de titularidades distintas.

Nesta linha, assevera a doutrina que: "Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o

convento, ou qualquer outro edifício utilizado para as atividades religiosas, ou para residência dos religiosos" (MACHADO, 2013, p. 291).

O Ministro Gilmar Mendes, na esteira de raciocínio esboçado pelo Ministro Moreira Alves nos debates, inaugurou a divergência. Argumentou que a despeito de a alínea *b* só se referir a “templos de qualquer culto”, enquanto que a alínea *c* fazia menção a “patrimônio, renda ou serviços” de entidades de educação e assistência social, “sem finalidade lucrativa”, dever-se-ia fazer uma interpretação sistemática da Constituição, tendo em visto que o § 4º, do mesmo art. 150, havia equiparado a ambas, ao fazer menção expressa a elas, referindo-se a “patrimônio, renda ou serviços” e prescrevendo que a imunidade se circunscreveria ao que dissesse respeito às suas atividades essenciais.

Uma composição no que tange a afirmação supracitada, diz que:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanentemente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita a pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com o culto religioso (MACHADO, 2013, p. 292).

O Ministro Marco Aurélio salientou, em abono desta tese, que a prescrição do art. 19, da CF/88, no sentido de que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, “pressupõe um ato positivo, um aporte”, inexistente no que tange à imunidade.

O autor ainda expõe de forma brilhante o raciocínio que deveria ser adotado na referida matéria, onde diz que:

Observe-se que mesmo em relação aos entes públicos a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas (Machado, 2012, p.292).

Vale ressaltar na fala do respeitável doutrinador acima, que se persevera o entendimento do STF, poderão os templos se sobreporem a outras empresas e se transformarem em um grande grupo empresarial, pois sem impostos, os custos reduzem e torna-se impossível a concorrência. Basta uma análise fria de qualquer situação, como por exemplo, uma empresa que possui diversos tributos para pagar, ter instalada à sua frente uma empresa de propriedade de um templo, que sem

qualquer custo tributário com o discurso que aplicará o resultado em sua atividade religiosa passará a produzir e vender o mesmo produto. É fato que o menor custo causará menor preço para o consumidor, que tenderá sempre a adquirir os produtos da empresa do templo. Desta forma, nota-se que é lógico que não é justo conceder tanta benesse aos templos. E tal fato já pode ser notado na própria sociedade como segue:

O Jornal A Folha de São Paulo no dia 20 de janeiro de 2013, divulga a seguinte notícia: *Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano*. Tal matéria traz informações referentes ao ano de 2011, onde, através de informações da Receita Federal do Brasil, o órgão de imprensa demonstra sem opinar muitos sobre os dados, o quanto de dinheiro se movimenta com igrejas.

O Jornal O tempo, no dia 01 de setembro de 2013, divulga a seguinte notícia: *País registra mais igrejas do que comércios e restaurantes*. Tal matéria demonstra que somente no ano de 2013 até a data da publicação da matéria, o Brasil ganhou 2.798 igrejas, "de acordo com dados do "Empresômetro", ferramenta do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), que monitora a abertura de empresas de todos os tipos no país. São quase 12 igrejas novas por dia, ou uma a cada duas horas."

Desta forma, pode-se observar que a cada dia mais templos tem sido abertos no Brasil, e tal fato pode ser resultado da vantagem tributária dada aos templos, pois o estudo discute o IPTU, porém não se deve esquecer que ao abrir um templo todos os tributos são objeto da imunidade, como o IPVA, ISS, IPTU, IRPJ, dentre outros.

Complementando o raciocínio geral, apesar do RE n. 325.822-2, STF, ter sido provido, é fato que existe divergência quanto ao entendimento. Por uma lógica econômica, foi um desacerto a concessão de tal benefício, pois fere principalmente o Princípio da Livre Concorrência, não podendo perseverar tal entendimento, pois qualquer determinação que possa ferir preceitos constitucionais deve ser imediatamente corrigida para a manutenção do que representa a Carta Magna no ordenamento jurídico.

3.4 Da Livre Concorrência

Embora o sistema econômico seja visto por muitos como atividades com finalidade de lucro, de concorrência acirrada e onde alguns obtêm maior êxito que outros, existem princípios gerais que regem as relações econômicas, dentre elas o princípio da livre concorrência. O supracitado princípio se encontra no art. 170, IV, da CF/88 que assim dispõe:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

...

IV - livre concorrência;

A ideia de livre concorrência remete a luta, a vontade vencer, a possibilidade de concorrer com outros que possuem os mesmos objetivos. Desta forma a Constituição Federal trouxe limites para esta concorrência, a fim de tornar equitativa a possibilidade de participar no mercado. Alguns autores enfatizam que a livre concorrência nada mais é que um desdobramento da livre iniciativa.

Schoueri (2007, p. 244) cita que o constituinte, ao apontar como fundamentos da ordem econômica a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, deixou claro que esses princípios não constituem finalidades, mas pressupostos do “estado de coisas” por ele idealizado. Assim dispõe o supracitado autor que a ordem econômica

... não existe para assegurar a livre iniciativa nem a livre concorrência. Ela existe para assegurar a todos a existência digna. Esta é a razão de ser da ordem econômica fundada na livre iniciativa. Uma ordem econômica que esteja baseada na livre iniciativa, mas que não tenha por finalidade.

Ferraz Junior (2004) cita que o princípio da livre concorrência garante o exercício amplo da livre iniciativa, a qual exige o estabelecimento de limites, devendo ser buscados não apenas na livre iniciativa, mas também em outras liberdades.

Assim, nota-se que a livre concorrência é a possibilidade de todos concorrerem de forma igualitária no mercado, sendo possível o respeito a princípios basilares da Constituição Federal, privilegiando a criatividade como fator de vantagem, em detrimento de “brechas” ou “facilidades” encontradas na legislação.

Desta forma, é dever deste princípio permitir a todos as mesmas possibilidades, prevalecendo como melhores no mercado aqueles que conseguem através de gestão eficiente e empreendedorismo possibilitarem melhor atendimento das necessidades das pessoas, com produtos e serviços diferenciados.

DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após exposições diversas no estudo, nota-se que a hipótese de ser um desacerto o provimento do RE n. 325.822-2, STF, pode ser confirmada analisando o disposto por alguns doutrinadores e ainda a lógica econômica.

Assim, nota-se que se perseverar o entendimento de imunidade de tributos em qualquer atividade dos templos, e no caso deste estudo, a imunidade do IPTU em qualquer imóvel de propriedade dos mesmos, ferido estará o princípio da Livre Concorrência, no que tange aos imóveis comerciais. Ainda, importante ressaltar, que os dados do aumento excessivo de templos nos últimos anos podem ser um sintoma da benesse da imunidade, pois, é fato que os templos têm conquistado um grande patrimônio no Brasil, sendo possuidores de apartamentos, lojas comerciais, galpões e diversos outros imóveis que estão no mercado, concorrendo para locação com os imóveis dos pagadores de impostos. Em alguns casos, apesar de não ser fonte deste estudo, algumas instituições religiosas tem conquistado patrimônio considerável, controlando horários milionários nas grandes redes de televisão, controlando jornais e até mesmo adquirindo suas próprias redes de TV, o que tem sido reflexo no domínio destas instituições até mesmo na política do Brasil.

O prejuízo e a desproporção causada na concorrência dos templos são consideráveis, pois se o imóvel deles é imune de IPTU, logo seu aluguel terá o valor abaixo do mercado. Além é claro de não pagar o imposto de renda sobre os recursos provenientes da locação, outra benesse dos templos e que pode ser fruto de outro estudo. Não há de se discutir o quanto não é compatível com o bom direito a concessão da imunidade estudada neste trabalho monográfico, sendo necessário que tal entendimento seja repensado e alterado.

Enfim, conclui-se que existe a necessidade de realizar uma nova análise na questão para que possam ser respeitados todos os princípios constitucionais, onde não haveria nenhum prejuízo aos templos e tão pouco aos contribuintes que pagam seus impostos e sustentam a estrutura governamental do Estado Brasileiro.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1951.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos, 2004.
- _____. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. **Isonções Tributárias**. Sugestões Literárias, São Paulo-SP, 1980.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 22 de março de 2013.
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Lei 5.172 de 25 de outubro 1966**. Em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 15 de abril, 2013.
- _____. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Tributação e concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Org.). **Reforma tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003, e nº 44, de 2004**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Palloti, 1996.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano.** Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>>. Acesso no dia 01 de novembro 2013.

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

LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima. **Imunidades tributárias e direitos fundamentais.** Luiz Felipe Silveira Dafini, org. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 31. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de direito tributário.** 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MAILER, Daniela Tadei et al. **Imunidades Tributárias.** Elizabeth Nazar Carraza, coordenadora; Daniel Moreti, organizador. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **Direito Tributário – Sistema Tributário Nacional.** Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

O TEMPO. **País registra mais igrejas do que comércios e restaurantes.** Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/pa%C3%ADs-registra-mais-igrejas-do-que-com%C3%A9rcios-e-restaurantes-1.706334>>. Acesso em 02 novembro 2013.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (vários autores). **Imunidade Tributária.** São Paulo: MP Editora, 2005.

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

PINHO, Rodrigo César Rebello. Sinopses Jurídicas, V.17 - **Teoria geral da constituição e direitos fundamentais.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. (Coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.** Belo Horizonte: Fórum, 2004, RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2005. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário a luz da Constituição.** 6.ed. Rio de Janeiro-RJ: Renovar, 1990.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 7.ed.. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. **Competência tributária**. São Paulo, jun. 1996, v. 728.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

_____. **Vocabulário jurídico**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

RE 325.822, T. P., v. m., j. em 18/12/02, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes.
Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=re+325822&pagina=2&base=baseAcordaos&url=/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>.
Acesso em 15 de abril 2013.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 3.ed. Florianópolis: Editora Momento Atual, 2006.