

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**THALITA SILVA ALEXANDRE**

**A INCONGRUÊNCIA DA IMUNIDADE DE IPTU PARA OS TEMPLOS DE  
QUALQUER CULTO NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIOS: UM ESTUDO A PARTIR  
DA PEC Nº 200/2016**

**SANTA RITA  
2018**

**THALITA SILVA ALEXADRE**

**A INCONGRUÊNCIA DA IMUNIDADE DE IPTU PARA OS TEMPLOS DE  
QUALQUER CULTO NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIOS: UM ESTUDO A PARTIR  
DA PEC Nº 200/2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Departamento de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal da Paraíba como  
requisito para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.

**Orientador:** Prof. Me. Alex Taveira dos  
Santos

SANTA RITA  
2018

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

A381i Alexandre, Thalita Silva.

A INCONGRUÊNCIA DA IMUNIDADE DE IPTU PARA OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIOS: UM ESTUDO A PARTIR DA PEC Nº 200/2016 / Thalita Silva Alexandre. - Santa Rita, 2018.  
54f.

Orientação: Alex Santos.  
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/Santa Rita.

1. Imunidade dos templos de qualquer culto. 2. IPTU. 3. Locação. 4. PEC 200/2016. I. Santos, Alex. II. Título.

UFPB/CCJ

**THALITA SILVA ALEXANDRE**

**A INCONGRUÊNCIA DA IMUNIDADE DE IPTU PARA OS TEMPLOS DE  
QUALQUER CULTO NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIOS: UM ESTUDO A PARTIR  
DA PEC Nº 200/2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
Departamento de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal da Paraíba como requisito  
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

**Aprovado em:** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Me.: Alex Taveira dos Santos – **Orientador**

---

Prof. Me: Waldemar de Albuquerque Aranha Neto – **Examinador**

---

Prof<sup>ª</sup>.Ma: Herleide Herculano Delgado – **Examinadora**

À minha família, pelo amor incondicional,  
por acreditar em mim e ser meu alicerce.  
Dedico.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por guiar os meus passos, iluminar meu caminho, pela força concedida para ultrapassar os obstáculos e pelo conforto nos momentos difíceis. Sem Ele eu não chegaria até aqui.

À minha família, por serem meus anjos na terra, pelo investimento na minha educação, por acreditarem em mim quando nem eu mesma acreditava, por lutarem junto comigo e pelo amor incondicional. Tudo o que sou hoje, eu devo a vocês. Essa vitória é nossa!

Em especial, vovô (*in memoriam*), Nadir, Tânia, Wania, Marlene, Tatiane e Samuel. Gratidão por estarem sempre ao meu lado, confortando-me com palavras doces de confiança e amor.

Aos meus professores, pelos ensinamentos e pela humanidade ao lecionar, em especial, ao meu querido orientador, Alex Taveira, por apresentar-me o Direito Tributário, pela paciência, por guiar-me a cada passo desse trabalho, por ser tão prestativo e pela confiança depositada em mim.

Aos meus amigos, que são verdadeiros companheiros, pelo acolimento, por compartilharem as lutas diárias e por tornar a jornada mais leve.

## RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar a incongruência da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 200/2016 que propõe a extensão da imunidade dos templos de qualquer culto na condição de locatários, de modo que esses sujeitos não sofram a tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Cumpre destacar, que a Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) delimitou as hipóteses de imunidade tributária em razão de ser uma limitação ao poder de tributar com a finalidade de garantir a proteção a um direito fundamental. No caso da imunidade religiosa o escopo é a proteção a liberdade de crença. Nesse ínterim, a PEC nº 200/2016 defende a extensão dessa imunidade para os locatários em razão de, geralmente, os contratos de alugueis transferirem a responsabilidade do pagamento do IPTU do locador para o locatário dificultando a prática das atividades religiosas com mais um ônus pecuniário. Destarte, analisou-se a regra matriz de incidência tributária do IPTU e uma das características é de que o sujeito passivo, o contribuinte, deste imposto é o proprietário, o detentor do domínio útil ou o possuidor com *animus domini* (intenção de agir como o dono), concluindo, que o locatário não é contribuinte desse imposto. Além do mais, mesmo que convenções particulares permitam a transferência da responsabilidade do pagamento do IPTU para o locatário, não podem ser opostas à Fazenda Pública, como dispõe o Código Tributário Nacional (CTN). Sendo assim, não há como imunizar um sujeito que não é contribuinte do referido imposto. Ademais, caso essa PEC se transforme em Emenda Constitucional irá ferir o princípio da isonomia tributária, pois beneficiará os proprietários que alugam imóveis para entidades religiosas. Por fim, a PEC nº 200/2016 traz a possibilidade de aumentar, ainda mais, as fraudes fiscais, tendo em vista que é prática comum a existência de templos de fachada, desvirtuando a imunidade religiosa. Logo, através da análise de jurisprudência, artigos científicos, bem como, da CRFB/88, do CTN e da PEC nº 200/2016, percebe-se que se essa proposta for aprovada irá gerar uma celeuma no ordenamento jurídico brasileiro.

**Palavras-chave:** Imunidade dos templos de qualquer culto. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Locação. PEC 200/2016.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the incongruity of the Proposal of Amendment to the Constitution (PEC) nº 200/2016 that proposes the extension of the immunity of the temples of any cult in the condition of tenants, so that these subjects do not suffer the taxation of Property Tax Predial and Territorial Urban (IPTU). It should be noted that the Federal Constitution of 1988 (CRFB / 88) delimited the hypotheses of tax immunity because it is a limitation on the power to tax in order to guarantee the protection of a fundamental right. In the case of religious immunity the scope is to protect the freedom of belief. In the meantime, PEC 200/2016 defends the extension of this immunity for renters because rent contracts generally transfer the responsibility of paying the lessor's IPTU to the renter making it more difficult to practice religious activities with a further pecuniary charge . Thus, the IPTU tax incidence matrix was analyzed and one of the characteristics is that the taxable person, the taxpayer, of this tax is the owner, the holder of the useful domain or the holder with animus domini (intention to act as the taxpayer). owner), concluding that the lessee is not a taxpayer. Moreover, even if private agreements allow the transfer of responsibility for the payment of the IPTU to the lessee, they can not be opposed to the Public Treasury, as provided by the National Tax Code (CTN). Therefore, there is no way to immunize a subject who is not a taxpayer. In addition, if this PEC becomes a Constitutional Amendment will violate the principle of tax isonomy, as it will benefit property owners renting property for religious entities. Lastly, PEC 200/2016 brings the possibility of increasing tax fraud even more, since it is common practice to have temples of facade, distorting religious immunity. Therefore, through the analysis of jurisprudence, scientific articles, as well as CRFB / 88, CTN and PEC 200/2016, it is understood that if this proposal is approved it will generate a stir in the Brazilian legal system.

**Keywords:** Immunity from the temples of any cult. Tax on Urban Property and Territorial Property. Location. PEC 200/2016.



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 O PODER MUNICIPAL DE TRIBUTAR .....</b>	<b>10</b>
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	10
2.1.1 Características .....	12
2.1.2 Classificação .....	14
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS MUNICIPAIS .....	16
2.2.1 Impostos Municipais .....	17
2.2.2 Taxas Municipais .....	19
2.2.3 Contribuição de Melhoria .....	20
2.3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU) .....	21
<b>3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR .....</b>	<b>24</b>
3.1 PRINCÍPIOS .....	24
3.1.1 Legalidade .....	25
3.1.2 Isonomia .....	26
3.1.3 Irretroatividade .....	28
3.1.4 Anterioridade .....	28
3.1.5 Não Confisco .....	29
3.1.6 Liberdade de Tráfego .....	31
3.2 IMUNIDADES .....	31
3.2.1 Imunidade Recíproca .....	33
3.2.2 Imunidade dos Templos de Qualquer Culto .....	34
3.2.3 Imunidade dos Partidos Políticos, das Entidades Sindicais dos Trabalhadores e das Instituições de Educação e de Assistência Social .....	36
3.2.4 Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e Papel destinado à sua impressão...37	
3.2.5 Imunidade a Fonogramas e Videofonogramas produzidos no Brasil.....38	
<b>4. A CELEUMA JURÍDICA CRIADA PELA PEC 200/2016 .....</b>	<b>40</b>
4.1 FUNDAMENTOS ESTABELECIDOS PELA PEC 200/2016 PARA CRIAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA SOBRE A LOCAÇÃO EM IPTU .....	40
4.2 O DESVIRTUAMENTO DO SUJEITO PASSIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU .....	42
4.3 DA IMPOSSIBILIDADE MATERIAL DA CRIAÇÃO DA REFERIDA IMUNIDADE .....	46
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>52</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui como escopo analisar a (in) constitucionalidade da extensão da imunidade dos templos de qualquer culto, especificamente, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), sobre a entidade religiosa na condição de locatária.

Dessa maneira, através de referenciais teóricos (doutrina, jurisprudência e legislação brasileira) buscou-se avaliar a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 200/2016 que traz a possibilidade de não cobrança do IPTU no caso de uma entidade religiosa ser locatária e utilizar o imóvel para as finalidades essenciais da instituição.

Nesse ínterim, será analisado os fundamentos axiológicos da PEC 200/2016 a fim de saber se de fato essa proposta irá beneficiar as entidades religiosas locatárias e, conseqüentemente, garantir a liberdade de crença sem o ônus da tributação quando a instituição religiosa não possuir condições financeiras de ser proprietária de um imóvel ou se a extensão dessa imunidade irá gerar fraudes fiscais.

Sendo assim, o presente trabalho é de extrema relevância, já que envolve as finanças públicas; a garantia constitucional do princípio da liberdade de crença em detrimento da isonomia tributária, bem como, a possibilidade de modificação da Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) que por ser rígida segue um procedimento de modificação solene, de modo que uma proposta de emenda à constituição é, por si só, um assunto relevante.

Outrossim, é evidente o aumento da quantidade de templos religiosos no Brasil, muitos, inclusive, “templos de fachada”, dessa forma, é cogente abordar o tema das imunidades dos templos de qualquer culto com a finalidade de averiguar as consequências dessa limitação ao poder de tributar.

Assim, a pesquisa foi dividida em três capítulos: O poder municipal de tributar, As limitações constitucionais ao poder de tributar e A celeuma jurídica criada pela PEC 200/2016.

Isto posto, o primeiro capítulo discorre acerca do poder que o município possui de tributar, incluindo, a instituição e cobrança dos tributos. Destarte, os entes federativos (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) exercem a competência tributária concedida pela Constituição Federal de 1988. Dessa maneira, os entes políticos irão instituir os tributos conforme a CRFB/88 delimita, de modo que deverão respeitar os limites impostos a cada um.

Nesse ínterim, os municípios terão competência para instituírem os seguintes tributos: impostos (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI – e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS), taxas e as contribuições de melhorias. Cumpre destacar que a competência tributária é

indelegável, não cabendo a possibilidade de um ente federativo instituir o tributo de competência de outro.

Dessa maneira, a Lei Maior atribuiu ao município a competência para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Código Tributário Nacional trouxe as especificidades desse tributo, incluindo, a caracterização de zona urbana que é considerada para a incidência do IPTU. A partir disso, pode-se falar na regra matriz de incidência tributária do IPTU que foi detalhada nesse primeiro capítulo, mostrando o fato gerador, o aspecto temporal, o aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquotas) e o aspecto pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo – contribuinte) desse imposto.

Posteriormente, no capítulo seguinte foi exposto as limitações constitucionais ao poder de tributar, primordial para o estudo da PEC 200/2016. Logo, abordou-se os principais princípios tributários que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro (legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, não confisco e liberdade de tráfego), bem como, as imunidades.

Em se tratando de imunidade tributária, vale salientar, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar, já que é a ausência de competência tributária. Desta forma, a imunidade é concedida pela CRFB/88 para os casos de proteção de um direito fundamental em que não haverá a cobrança de um tributo em determinadas situações – dispostas no texto constitucional.

Não obstante, as imunidades tributárias estão esparsas na CRFB/88, a pesquisa limitou-se a trabalhar as imunidades dispostas no art. 150, VI, pois são as basilares. Outrossim, a imunidade dos templos de qualquer culto foi a mais trabalhada tendo em vista ser o foco desse trabalho.

Por fim, o último capítulo retrata a celeuma jurídica criada pela PEC 200/2016 no sentido de provocar grandes discussões acerca da extensão da imunidade sobre os templos de qualquer culto quando a entidade religiosa é locatária. Dessa maneira, será discutido os contribuintes do IPTU a fim de saber se a figura do locatário se encaixa para obter a imunidade requerida, tendo em vista que para ser obter imunidade deve-se ter a hipótese de cobrança do tributo.

Além do mais, será explorado os fundamentos que corroboram a criação da PEC 200/2016, bem como, se esses argumentos ferem a Constituição Federal de 1988 ou até mesmo o ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, será abordado as consequências da extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto na condição de locatários, assim como, preconiza a PEC 200/2016, tendo em vista o cenário brasileiro de crescimento dos templos religiosos.

## 2 O PODER MUNICIPAL DE TRIBUTAR

O poder de tributar é uma das manifestações do poder do Estado que é emanado pelo povo, porém, é exercido pelos entes federativos (União, estados, municípios e distrito federal) por meio da competência tributária outorgada pela Constituição Federal de 1988.

Dessa maneira, conforme preceitua Duarte<sup>1</sup>:

(...) o poder de tributar, limitado pelos direitos humanos acordados internacionalmente, pelos direitos e garantias fundamentais expressos (art. 5º e 150 da CF/1988), pelos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela República Federativa do Brasil, ou dos tratados internacionais em que seja parte (§ 2º do art. 5º) alberga um plexo de atividades: instituição do tributo, a sua regulamentação e administração (arrecadação, cobrança e contencioso fiscal.)

Logo, depreende-se que o poder de tributar não está limitado a instituição de tributos, para além disso, há a regulamentação e administração. Destarte, esse poder será exercido respeitando-se a Constituição Federal de 1988, bem como, as normas e princípios do Direito Tributário, constituindo, assim, o Sistema Tributário Nacional.

Não obstante, cumpre destacar, a lição de Duarte<sup>2</sup>:

O Sistema Tributário Nacional também é rígido. Rígido porque a Constituição estabelece rigorosa divisão de competência tributária entre as entidades políticas da Federação e também porque nossa Constituição, diferente do que ocorre com as constituições flexíveis, carece de um procedimento especial para alterá-las: a Emenda Constitucional, conforme preceitua o art. 60 da CF/1988.

Dessa maneira, portanto, o ente federativo irá exercer a competência tributária a fim de arrecadar os tributos determinados na Constituição Federal/1988 (CRFB/1988) e no Código Tributário Nacional (CTN). No caso em específico, será tratado, o poder de tributar dos municípios que conforme preceitua o art. 145 da CRFB/1988 a união, os estados, o distrito federal e os municípios poderão instituir os tributos: impostos; taxas e contribuição de melhoria.

### 2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Estado como ente que representa a vontade do povo, possui o poder de instituir e cobrar tributos. Dessa forma, a Constituição Federal permitiu que os entes federativos pudessem exercer a competência tributária, como dispõe o art. 145 da CRFB/88 que dispõe:

---

<sup>1</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

<sup>2</sup> Idem.

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.

§ 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.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Destarte, Duarte<sup>3</sup> dispõe em sua doutrina:

competência tributária é aptidão legislativa, essencialmente de natureza política, que têm a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem os seus respectivos tributos, na forma e segundo a delimitação do poder de tributar que lhes pertence, por dádiva constitucional.

Nesse ínterim, é possível entender o conceito de competência tributária como sendo a capacidade dos entes federativos instituírem, majorarem, os tributos conforme preceitua a CRFB/1988. Cumpre destacar que a Constituição Federal não institui o tributo, mas sim atribui a competência tributária para o ente federativo.

Outrossim, é importante compreender que a competência tributária não pode ser confundida com as funções de fiscalização como explica Moraes apud Paulsen<sup>4</sup>:

(...) a Constituição, que oferece os fins, isto é, o tributo e respectiva receita, também oferece os meios para a pessoa jurídica de direito público constitucional. Ao lado da competência tributária (poder de baixar normas jurídicas tributárias), a entidade tributante recebe funções tributárias, decorrentes do próprio dever da Administração de aplicar as leis tributárias, de executar leis, atos ou decisões administrativas, onde se acham as funções de fiscalizar e de arrecadar o tributo criado pela lei. Não podemos confundir, portanto, essas duas ordens diversas, tanto pelo fundamento como pela finalidade: o poder fiscal, ou competência tributária, advindo da soberania, que se concretiza com a decretação da norma jurídica tributária; e as funções fiscais, decorrência do dever de administração, que se concretizam com o exercício da fiscalização e da arrecadação do tributo. A competência tributária acha-se ligada ao Poder Legislativo; as funções fiscais estão ligadas ao Poder Executivo.

Assim, distinguem-se os conceitos de competência tributária e de capacidade tributária ativa: o primeiro diz respeito a função indelegável do ente federativo de criar tributo enquanto o segundo trata da fiscalização e arrecadação do tributo, sendo esta delegável.

<sup>3</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

### 2.1.1 CARACTERÍSTICAS

Tendo analisado, portanto, o conceito da competência tributária, vale destacar, as características desse instituto do Direito Tributário: indelegabilidade, facultatividade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade.

Em se tratando da indelegabilidade, diz respeito a característica da competência tributária ser intransferível para outro ente federativo, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios possuem a competência tributária para instituir um tributo, conforme a CRFB/88 delimita, de modo que não é possível transferir essa responsabilidade e nem um ente pode invadir a competência do outro.

Vale salientar a explicação de Minardi<sup>5</sup> acerca da competência tributária ser indelegável:

A base do Princípio do Federalismo está na autonomia dos Entes Federativos, por esse motivo há a repartição do Poder de Tributar entre eles. Quando a Constituição outorga o poder para os Entes Federativos, ela estabelece exatamente quais serão os tributos de competência de cada um. E, justamente em razão do Princípio do Federalismo, a Carta Maior determina que tal competência seja indelegável, isto é, intransferível.

Outrossim, o Código Tributário Nacional (CTN) explicitou essa característica da competência tributária em seu art. 7º:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Dessa forma, o artigo do 7º dispõe sobre a possibilidade de os entes federativos delegarem as funções administrativas concernente a fiscalização e arrecadação dos tributos que podem ser objeto de transferência de uma pessoa jurídica de direito público para outra, ou seja, a capacidade tributária. Frise-se que no caso da arrecadação a delegação pode ser para uma pessoa de direito privado. No entanto, essa capacidade tributária ativa não pode ser confundida com a indelegabilidade da competência tributária.

---

<sup>5</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

Já a facultatividade da competência tributária está relacionada com a não obrigação de instituição do tributo, dessa forma, a doutrina brasileira entende que o ente federativo não é obrigado a exercer a competência tributária que foi concedida pela Constituição Federal de 1988.

Entretanto, cumpre destacar, que a Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) dispõe em seu art. 11:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.  
Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

No primeiro instante entende-se que o exercício da competência tributária seria uma obrigação, já que o artigo 11 afirma ser requisito essencial na gestão fiscal, porém, o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 2.238 explica que há apenas uma penalidade, no caso, a não transferência voluntária para o ente que não realiza o disposto no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, não sendo, assim, obrigatório o exercício da competência tributária.

Outra característica da competência tributária é a incaducabilidade consoante explica Duarte<sup>6</sup>:

O caráter político-constitucional da atividade legiferante de criação do tributo não permite que o exercício da competência tributária possa sofrer alguma restrição no tempo. Não se aplica, portanto, nenhum instituto (decadência, prescrição, preclusão, etc.) que prive a entidade competente de exercer, a qualquer tempo, o mister de instituir os seus tributos.

Dessa maneira, corrobora com esse entendimento, Carrazza apud Minardi<sup>7</sup>:

O eventual não exercício da competência tributária, por parte da pessoa política que a detém, não a transfere para outra pessoa política; tampouco a autoriza a dela se apossar. Afinal, a competência tributária é improrrogável.

É possível entender, portanto, a incaducabilidade como a característica da competência tributária que permite que o ente federativo institua o tributo sem prazo determinado, ou seja, a qualquer momento.

A inalterabilidade trata da proteção constitucional conferida a competência tributária no sentido de não permitir a modificação desse instituto por lei infraconstitucional, já que a

<sup>6</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

<sup>7</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

competência tributária é instituída pela Constituição Federal de 1988. Dessa forma, por meio de uma Emenda Constitucional é que possível alterar a competência tributária, no entanto, o procedimento para a aprovação de uma emenda é rígido.

Ademais, a irrenunciabilidade preconiza que o ente federativo não pode renunciar a competência tributária, ou seja, mesmo que não exerça, não deve se abster desse instituto. Sendo assim, Carvalho apud Minardi<sup>8</sup>, explica a importância da irrenunciabilidade e indelegabilidade da competência tributária:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outras as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial.

Dessa maneira, portanto, a competência tributária é conferida pela Constituição Federal de 1988 respeitando a Federação, uma vez que cada ente federativo possui uma competência para instituir tributos.

### 2.1.2 CLASSIFICAÇÃO

A competência tributária possui diversas classificações levando-se em consideração a doutrina brasileira, dessa forma, serão utilizadas cinco: privativa, comum, residual, cumulativa e extraordinária

Em se tratando da competência privativa diz respeito a capacidade que o ente político possui de instituir um tributo de forma exclusiva atribuído pela CRFB/1988. Minardi<sup>9</sup> explica acertadamente o sentido da palavra privativa:

Observa-se que a terminologia adotada para classificar foi “privativa”, insta mencionar que, para o Direito Tributário, essa classificação deve ser entendida como exclusiva, posto que não há permissão constitucional para a delegação de um imposto privativo de um ente político a outro.

Destarte, como exemplo da competência privativa podemos citar a competência que a União possui de instituir determinados impostos, tais como: o Imposto de Renda e o Imposto sobre Produtos Industrializados; a competência dos municípios e do distrito federal para

<sup>8</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

<sup>9</sup> Idem.



instituir a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP) e dos estados de instituir o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Acerca da competência comum é aquela que os entes federativos (União, Estados, Municípios) podem instituir os tributos, como por exemplo, no caso das taxas e contribuições de melhoria. No entanto, vale destacar, o ensinamento de Paulsen<sup>10</sup>:

De qualquer modo, mesmo nesses casos, é preciso ter em conta que tais atividades dos entes políticos que ensejam a instituição de tributos são realizadas no exercício das suas específicas competências administrativas, de modo que acabam as possibilidades de tributação sendo próprias e privativas de cada um deles.

Sendo assim, entende-se que a competência é comum porque todos os entes federativos podem instituir as taxas e contribuições de melhoria, porém, a essa competência deve ser limitada a circunscrição do ente político em questão.

A competência residual trata-se de uma competência em que a União poderá criar tributos não dispostos na Constituição Federal de 1988. A previsão desta encontra-se nos artigos 154, I, e 195, § 4º, da CRFB/88. Sendo assim, o art. 154, I, dispõe sobre a possibilidade de a União instituir impostos não previstos no art. 153 da CRFPB/88 por meio de uma lei complementar, desde de que não sejam cumulativos (não incidir a tributação em cada operação) e não pode ter o mesmo fato gerador ou base de cálculo já previstos em outros impostos. Já o artigo 195, §4º da CFPB/88 diz respeito a possibilidade de a União criar outras fontes de manutenção ou expansão das contribuições sociais.

A competência cumulativa encontra-se disposta no art. 147 da CRFB/88:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Dessa maneira, portanto, a competência cumulativa está relacionada quando há um acúmulo de competência. Nesse caso, nos territórios federados a União irá instituir impostos estaduais e se o território não for dividido em municípios caberá também a União instituir os impostos municipais.

Por fim, a competência extraordinária está disposta no art. 154, II, da CRFB/88:

Art. 154. A União poderá instituir:  
(...)

---

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Logo, a competência extraordinária é incomum, já que é no caso de guerra externa ou na iminência que a União poderá instituir impostos extraordinários. Vale destacar que esses impostos serão retirados quando acabar o fato gerador da sua criação.

## 2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS MUNICIPAIS

Preliminarmente, necessário se faz conceituar tributo. O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe: “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.”

Dessa maneira, prestação pecuniária diz respeito a obrigação de pagar ao Estado, nesse caso, pagar em moeda ou que o valor possa ser expresso. Já a expressão compulsória significa que o tributo é devido independente da vontade das partes (polo ativo e polo passivo da obrigação), ou seja, não diz respeito apenas a obrigatoriedade. Cumpre destacar a explicação de Machado Segundo<sup>11</sup>:

Na verdade, a compulsoriedade que diferencia e qualifica o tributo diz respeito ao nascimento do respectivo dever jurídico. Ao contrário da obrigação contratual, a obrigação tributária não tem a vontade como ingrediente *formador*. Não é “gerada” por uma manifestação de vontade. Isso faz com que a capacidade tributária passiva (capacidade para ser contribuinte ou responsável pelo tributo) independa da capacidade civil, porquanto esta relaciona-se com a possibilidade de emitir validamente a vontade. Daí serem devidos tributos mesmo por pessoas físicas incapazes, ou por pessoas jurídicas constituídas de forma irregular, por exemplo (CTN, art. 126).

Logo, a compulsoriedade trata-se da não voluntariedade na obrigação tributária. Outrossim, em se tratando do aspecto de não ser sanção para ato ilícito, Machado Segundo<sup>12</sup> traz o seguinte entendimento:

O fato de o tributo não poder constituir *sanção de ato ilícito*, por sua vez, é o traço que o diferencia da penalidade. Se a prática de um ilícito fosse indispensável ao surgimento da obrigação de pagar, esta obrigação diria respeito a uma penalidade pecuniária (multa), e não a um tributo. A hipótese descrita em lei como necessária ao surgimento da obrigação tributária há de ser algo *lícito*, ou, mais propriamente, uma situação na qual a ilicitude não é componente essencial.

<sup>11</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

<sup>12</sup> Idem.

Assim, o tributo não pode ter caráter de sanção, como é o caso das multas, por exemplo. Ademais, o tributo deve ser instituído por lei, de modo a garantir o respeito ao princípio da legalidade; bem como, a cobrança deve ser feita pelo Poder Público, porque apenas este realiza a atividade administrativa, no entanto, essa atividade deve estar vinculada a fim de evitar arbitrariedade na cobrança pelas autoridades fiscais.

Portanto, após a explicação do significado de tributo é possível explicitar os tributos municipais.

### 2.2.1 IMPOSTOS MUNICIPAIS

De acordo com o art. 16 do CTN imposto é: “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Dessa maneira, não depende de uma atividade estatal para gerar a cobrança do imposto, os fatos geradores são diferentes de acordo com cada imposto, no entanto, todos estão vinculados a uma atividade do contribuinte. Corroborando com esse entendimento, Amaro<sup>13</sup>:

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.

Em se tratando de impostos municipais há três: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana possui previsão legal no art. 156, I, da CRFB/88 e nos arts. 32 a 34 do CTN garantindo aos municípios a competência para a instituição desse imposto. Insta salientar que o CTN fornece as diretrizes gerais, mas é a lei municipal que irá especificar as particularidades do imposto.

Destarte, o IPTU possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel localizado na zona urbana, como preceitua o art. 32 do CTN:

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.

---

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Assim, o município irá cobrar o IPTU dos sujeitos que possuem propriedade urbana, no entanto, as especificidades da regra matriz desse imposto será melhor delineada no próximo tópico. Destarte, o IPTU é um imposto real, porque incide no bem; direto está relacionado com o fato de que o contribuinte é quem faz o recolhimento do imposto e progressivo em razão do valor do imóvel.

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) está previsto no art. 156, II, da CRFB/88 e nos arts. 35 a 42 do CTN. Dessa maneira, o art. 156, II, da CRFB/88 dispõe o fato gerador do ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
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;

A transmissão deve ser *inter vivos*, porque se for transmissão *causa mortis* o imposto devido será o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD) ao respectivo estado. Além do mais, o ato de transferência deve ser oneroso. Vale salientar que os arts. 35 ao 42 do CTN diz respeito ao ITBI, no entanto, deve-se levar em consideração as modificações conforme preleciona a CRFB/88, já que esta é mais recente que o CTN.

Outrossim, o ITBI não incide sobre a transferência de bens ou direitos que foram incorporados ao patrimônio de uma pessoa jurídica, bem como, se a transmissão destes forem decorrentes de incorporação, fusão, cisão ou extinção de pessoa jurídica, com exceção, do caso em que a atividade que prepondera do adquirente seja a locação de bens imóveis, compra e venda de bens ou o arrendamento mercantil, conforme preleciona o art. 156, § 2, I, da CRFB/88.

Assim, tendo exposto o fato gerador do ITBI, há que se falar os outros critérios concernentes a regra matriz do ITBI. O aspecto temporal é no momento da transmissão; o aspecto espacial é no município em que estiver situado o bem imóvel; o aspecto pessoal tem como sujeito ativo o município e o sujeito passivo é o contribuinte que faz parte da operação tributada de acordo com a lei municipal (art. 42 CTN); o critério quantitativo possui a base de cálculo que no caso é o valor venal do bem ou direito e a alíquota dependerá do município. Por fim, o lançamento do ITBI é realizado por declaração em que o contribuinte levará as informações para a autoridade a fim de gerar o lançamento tributário.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) tem previsão legal no art. 156, III, da CRFB/88 que atribui aos municípios a competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza que não estejam elencados no art. 155, II, CRFB/88 e estes devem ser

definidos em lei complementar. Dessa maneira, a Lei Complementar federal possui um rol taxativo de serviços que incidirão o ISS. No entanto, cumpre destacar que a LC 157/2016 trouxe novos serviços para atualizar a lista da LC 116/2003, Machado Segundo<sup>14</sup>:

(...) A Lei Complementar 157/2016, seguindo a ideia de que a lista é taxativa, atualizou-a para inserir, por exemplo, a disponibilização de dados sem cessão definitiva, relativamente a áudio, vídeo e texto, de modo a alcançar atividades de *streaming* como as desenvolvidas por sites como Netflix, Spotify, Deezer e Apple Music, a elaboração de aplicativos para celular e a aplicação de tatuagens, *piercings* e congêneres, atividades que em 2003 não existiam, ou não tinham a expressão econômica que passaram a ter em 2016. Sua inclusão na lista visa a afastar o argumento de que não estariam previstas, mas não excluem outros questionamentos, ligados, por exemplo, ao local em que o imposto será devido, no caso de sites estabelecidos no exterior, e à forma de fiscalização e controle do faturamento destes.

Dessa forma, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços constante na lista da LC 116/2003, cumpre destacar o art. 3º desta lei o qual explica que, em regra, “O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.” Esse artigo possui como escopo evitar o conflito de competência entre os municípios acerca da cobrança do ISS e acaba por delimitar o critério espacial deste imposto.

Ademais, o critério temporal da regra matriz do ISS é no momento da prestação do serviço; o critério pessoal: sujeito ativo (município) e sujeito passivo (o prestador de serviço); o critério quantitativo: base de cálculo (em regra, valor do serviço) e a alíquota varia de acordo com o município, porém a lei complementar fixou uma alíquota mínima de 2% e máxima de 5% a fim de evitar as guerras fiscais entre os municípios. Outrossim, o lançamento do ISS é por homologação em que o contribuinte (sujeito passivo) paga o valor que considera correto e aguarda a homologação da administração fazendária.

## 2.2.2 TAXAS MUNICIPAIS

Taxa é um tributo de competência comum dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) como dispõe o art. 145, II, CRFB/88:

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

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

<sup>14</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Logo, é possível entender que a taxa é um tributo vinculado, porque o fato gerador está ligado a uma atividade estatal, sendo cobrado a partir de uma prestação de um serviço público específico e divisível ou quando está à disposição do contribuinte, bem como, pelo exercício do poder de polícia.

Em se tratando da cobrança de taxa no que diz respeito a um serviço público Machado Segundo<sup>15</sup> explica:

Isso significa que o contribuinte poderá ser compelido a pagar taxas não apenas quando houver utilizado efetivamente um serviço, mas também pelo simples fato de esse serviço, sendo de utilização compulsória, ser colocado à sua disposição. É o caso, por exemplo, do serviço de coleta de lixo. Tal serviço é de utilização compulsória (o cidadão não tem a opção de deixar seu lixo na rua, às moscas) e é posto à disposição do contribuinte. O caminhão de coleta passa em sua rua, quer ele tenha produzido lixo, quer não. Sua remuneração, portanto, pode ocorrer por meio de taxa.

Não obstante, as taxas municipais devem estar previstas na legislação municipal, dentre elas: a taxa de licença que permite o funcionamento de determinada loja e a taxa para o serviço de coleta de lixo. Vale salientar que a taxa de iluminação pública foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal já que o serviço de iluminação pública não é um serviço público específico e divisível, características essenciais para a cobrança de taxa.

### 2.2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria, assim como a taxa, é um tributo de competência comum dos entes federativos. Destarte, a Constituição Federal em seu art. 145, III, permite a instituição de contribuição de melhoria em razão de obras públicas. Assim, Amaro<sup>16</sup> explica:

(...) Esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja a *realização de uma obra pública* de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades.

Dessa maneira, a valorização do imóvel é decorrente da obra pública construída próxima a propriedade em questão. Vale salientar que há limite no pagamento desse tributo, assim, o contribuinte não poderá ser compelido a pagar um valor superior a valorização da sua propriedade, bem como, o montante arrecadado pelos contribuintes não deve ser maior que o valor total da obra pública.

---

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

### **2.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)**

A regra matriz de incidência tributária é um mecanismo que auxilia a identificar as características de um tributo a fim de saber o que gera a hipótese de cobrança deste. Assim, como o objetivo desse trabalho é analisar a PEC 200/2016 que trata acerca da possibilidade de extensão da imunidade religiosa quando o templo religioso é locatário, é preciso analisar preliminarmente o IPTU.

Destarte, como já dito anteriormente, a competência para instituição do IPTU é dos municípios conforme preleciona a CRFB/88 em seu art. 156, I, enquanto, o CTN dispõe normas gerais acerca deste imposto nos arts. 32 a 34.

Isto posto, há que se falar acerca do fato gerador do IPTU que, de acordo com o art. 32 do CTN é: “(...) a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física”, além do mais, o imóvel deve ser localizado em uma zona urbana.

Em se tratando do conceito de zona urbana, esta é definida conforme a lei municipal, desde de que exista pelo menos dois requisitos de melhoramento dispostos no art. 32, §1º, do CTN:

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.

§ 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;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Dessa maneira, portanto, o fato gerador (aspecto material) do IPTU é ter a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel localizado em área urbana. Não obstante, vale salientar que a lei municipal também poderá considerar zona urbana as áreas urbanizáveis ou de expansão, conforme dispõe o art. 32, §2º, do CTN.

Outrossim, o aspecto temporal está relacionado a cobrança de forma anual, geralmente, no início do ano civil. Já o aspecto espacial será de acordo com a lei municipal que definirá a zona urbana conforme dispõe o art. 32, §1, do CTN.

O aspecto quantitativo do IPTU tem como base de cálculo o valor venal que diz respeito ao valor de mercado quando o imóvel está à venda e não ao pactuado entre as partes em uma compra e venda, por exemplo; e as alíquotas serão estabelecidas de forma progressiva.

Em se tratando de progressividade é importante destacar que o IPTU é progressivo, de modo a aumentar tanto a base de cálculo quanto as alíquotas. Assim, a progressividade pode ser no tempo quando o imóvel não é edificado ou utilizado (subutilizado) a fim de respeitar o princípio da função social da propriedade (art. 182, § 4º, II, CRFB/88) aumentando o IPTU quando o imóvel encontra-se nessas condições.

Além do mais, o art. 156, §1º, I, CRFB/88, dispõe que o IPTU pode ser progressivo mediante o valor do imóvel, é a progressividade do valor venal; bem como, o inciso II do referido dispositivo dispõe que as alíquotas poderão ser diferenciadas em razão da localização, já que determinados bairros são mais nobres que outros, e conforme a finalidade de utilização (comércio, residência) do imóvel. Logo, percebe-se que, nesses casos, é de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, já que o proprietário irá ter um imóvel conforme suas condições financeiras.

Há que se falar acerca da progressividade do IPTU em razão do tempo, uma vez que a propriedade deve ter a função social conforme dispõe o plano diretor da cidade. Duarte<sup>17</sup> explica:

A progressividade no tempo, a progressividade extrafiscal, assim denominada porque assentada em princípio não tributário – o princípio da função social da propriedade -, está dentro do contexto da política de desenvolvimento urbano, a ser executada pelo Poder Municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, sendo que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana (art. 182, caput, e §§ 1º e 2º, da CF/1988).

Dessa maneira, o proprietário que tiver propriedade não utilizada, subutilizada ou solo urbano não edificado, ou seja, que não cumprir com a função social da propriedade conforme disposição do plano diretor poderá sofrer penalidades consoante o art. 182, § 4, da CRFB/88 de modo que o município poderá promover: edificação ou parcelamento compulsórios, o pagamento do IPTU com alíquota progressiva no tempo e até mesmo a desapropriação.

Por fim, o aspecto pessoal do IPTU possui como sujeito ativo o município e o sujeito passivo (contribuinte) é o proprietário do imóvel, a pessoa que tem o domínio útil e aquele que

---

<sup>17</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.



detém a posse do imóvel. Ademais, o lançamento do IPTU é de ofício, já que a administração fazendária envia a cobrança para o contribuinte.

### 3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Os tributos são criados pelos entes federativos por meio da competência tributária conforme dispõe a Constituição Federal de 1988. No entanto, o poder de tributar não pode ser incondicional, visto que poderia gerar arbitrariedades. Dessa maneira, há limitações ao poder de tributar, tanto no sentido de partilha da competência entre os entes federativos que não poderão incidir na competência um do outro, bem como, pelos princípios e imunidades tributárias.

Nesse ínterim, Amaro<sup>18</sup> corrobora esse entendimento acerca das limitações ao poder de tributar:

Essa outorga de competência, obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a *partilha* da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas *limitações do poder de tributar*.

Não obstante, há várias espécies de limitação ao poder de tributar, porém, o escopo desse trabalho concerne as limitações previstas na CRFB/88, já que a Lei Maior fornece maior segurança jurídica devido ao caráter rígido para modificação, ou seja, para haver alteração no texto constitucional é por meio de uma Emenda Constitucional, excetuando-se as cláusulas pétreas.

Vale destacar que os princípios e imunidades tributárias servem para além de evitar arbitrariedade do Estado na instituição, cobrança, dos tributos, também possuem como objetivos fornecer orientação aos entes federativos, bem como, garantias aos contribuintes.

Destarte, as limitações constitucionais ao poder de tributar, portanto, servem para delimitar a competência tributária dos entes federativos sendo dispostas nos arts. 150 a 152 da CRFB/88 na Seção intitulada de “Das Limitações do Poder de Tributar”.

#### 3.1 PRINCÍPIOS

Preliminarmente, faz-se necessário diferenciar as regras dos princípios, já que os dois são espécies da norma jurídica. Dessa maneira, as regras são normas de conduta que impõem determinada ação, de modo que devem ser cumpridas, não havendo possibilidade de

---

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ponderação. Além do mais, em caso de conflito entre regras, utiliza-se os seguintes critérios para empregar uma em detrimento da outra: critério da hierarquia (lei superior prevalece sobre lei inferior); critério cronológico (lei com vigência posterior prevalece) e o critério da especialidade (a lei especial em detrimento da lei geral).

Por outro lado, os princípios servem como um norte em um caso concreto, fornecem diretrizes e garantias, bem assim, são dotados de valores. Por isso, distinguem-se das regras no sentido de que não são impostos em determinada ação, mas sim a aplicação é de acordo com o bom-senso. Sendo assim, quando há conflito entre princípios, não utiliza-se um em detrimento do outro, haja vista não existir a obrigatoriedade como na regra.

Em se tratando de colisão de princípios, aplica-se a ponderação em que, a partir do caso concreto, deve-se analisar qual princípio prepondera, de modo a não excluir um princípio em detrimento do outro, mas sim ponderar qual possui o maior peso naquele caso.

Destarte, no que concerne aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, há vários, no entanto, com base em Machado Segundo<sup>19</sup> podem-se destacar seis: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, não confisco e liberdade de tráfego.

### 3.1.1 LEGALIDADE

O princípio da legalidade no âmbito do direito tributário encontra disposição no art. 150, I, da CRFB/88 em que garante que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não podem aumentar ou exigir tributos sem que uma lei determine. Dessa maneira, garante-se que qualquer atribuição em relação aos tributos devem estar contidas em uma lei.

Destarte, a legalidade não limita-se a permitir que o poder executivo exija determinado tributo. O referido princípio também delimita a regra matriz de incidência tributária do tributo, dessa forma, a lei determinará o fato gerador da obrigação tributária, os sujeitos ativo e passivo, bem como, o montante devido (base de cálculo e alíquota) com a finalidade de evitar que os entes federativos cometam arbitrariedades. Não obstante, vale salientar, que o prazo para o recolhimento do tributo não encontra-se expresso na Constituição Federal de 1988, pois o art. 150, I, apenas faz referência a cobrança ou aumento do tributo, incluindo a obrigação tributária em si (a regra matriz do tributo), mas não acerca do recolhimento. Dessa forma, o prazo para o recolhimento do tributo pode ser determinado por normas infralegais.

Outrossim, o princípio da legalidade desdobra-se no princípio da tipicidade tributária

---

<sup>19</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

em que os tipos de tributos deverão ser expressos em lei de forma taxativa e clara, delimitando os casos em que haverá a incidência tributária.

Além do mais, o art. 97 do Código Tributário Nacional também expressa o princípio da legalidade ao garantir que somente a lei pode instituir: a criação ou extinção de tributo; a majoração ou redução do tributo (com exceção dos casos dispostos nos art. 21, 26, 39 e 65); o conceito de fato gerador da obrigação tributária e o contribuinte; a fixação da alíquota e da base de cálculo (com exceção dos arts. 21, 26, 39 e 65); as penalidades e infrações e, por fim, as possibilidades de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário, bem como, os casos de dispensa ou atenuação das penalidades.

Cumprе destacar que há exceções ao princípio da legalidade conforme explica Machado Segundo<sup>20</sup>:

As exceções estabelecidas pela Constituição ao princípio da estrita legalidade tributária dizem respeito apenas à fixação das alíquotas do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI e do IOF (e, depois, por obra do poder constituinte derivado, também da CIDE-Combustíveis), que podem ser majoradas ou reduzidas por ato infralegal do Poder Executivo.

Dessa maneira, percebe-se que as alíquotas dos impostos de importação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguros são exceção ao princípio da legalidade, pois as alíquotas podem ser reduzidas e majoradas por um ato do poder executivo com a finalidade de manter o equilíbrio no mercado econômico. No entanto, apesar de ser um ato infralegal, deverá seguir a lei que delimite as condições para a alteração na alíquota, bem como, um parâmetro a ser utilizado.

Por fim, há que se falar da medida provisória, pois apesar de não ser lei em sentido formal, possui força de lei, de modo que pode em alguns casos previstos na Constituição Federal de 1988 a medida provisória pode instituir impostos. Isto posto, esse instrumento normativo deve ser utilizado quando há relevância e necessidade de rapidez do caso em questão, a matéria objeto da medida provisória não pode ser privativa de lei complementar; bem como, no caso dos impostos, ressalvados os impostos que podem ter a alíquota alterada por ato do poder executivo, a medida provisória que os instituir deve ser convertida em lei antes do término do exercício financeiro para que os efeitos surjam no próximo exercício.

### 3.1.2 ISONOMIA

---

<sup>20</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

O princípio da isonomia é um princípio constitucional exposto logo nos primeiros artigos da Constituição Federal de 1988 garantindo que “todos são iguais perante a lei” (art. 5º, CRFB/88). Dessa maneira, o escopo desse princípio é assegurar que todos os cidadãos sejam tratados de forma igualitária de modo a impedir o tratamento desigual em razão do sexo, idade ou gênero.

Não obstante, a isonomia é tratada em relação ao direito tributário no art. 150, II, da CRFB/88 ao dispor que são proibidos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estabelecerem tratamento desigual para os contribuintes que estão em situação similar, de modo a impedir distinção em virtude da profissão ocupada, bem como, da função exercida por esses contribuintes. Observe-se o exposto nesse artigo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Cumpre destacar que quando a Lei Maior dispõe que todos são iguais perante a lei, deve-se levar em consideração que o tratamento isonômico é no sentido de tratar os iguais, ou seja, que estão na mesma situação, de forma iguais e desigualmente os desiguais.

Nesse íterim, o princípio da isonomia está intrinsecamente ligado ao princípio da capacidade contributiva que consiste na capacidade econômica que o contribuinte possui para arcar com os tributos devidos ao Estado. Dessa maneira, os contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva serão cobrados de forma igual, enquanto os que possuem capacidade econômica desigual serão tratados de forma diferenciada.

Ademais, Machado Segundo<sup>21</sup> esclarece:

Registre-se que o princípio da isonomia não veda a concessão de isenções, de maneira geral, mas impede que estas sejam instituídas de maneira discriminatória, a partir de critérios não razoáveis, até como forma de preservação da livre concorrência, no que tange a isenções concedidas a agentes econômicos que concorrem com outros eventualmente não isentos.

Assim sendo, o princípio da isonomia não impede que exista isenção em determinados casos como, por exemplo, a isenção da taxa florestal para empresas que realizam o reflorestamento com a finalidade de incentivar as empresas a realizarem formas de preservar o

---

<sup>21</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

meio ambiente. Logo, o princípio da isonomia visa garantir ao contribuinte que não exista tratamento diferenciado por parâmetros arbitrários.

### **3.1.3 IRRETROATIVIDADE**

O princípio da irretroatividade encontra-se expresso no art. 150, III, a, da Constituição Federal de 1988 que diz:

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:  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Dessa maneira, os entes federativos não podem fazer com quem uma nova lei seja capaz de cobrar tributos concernentes a fatos pretéritos, ou seja, essa lei, não pode atingir fato que se encerrou no passado.

Não obstante, esse princípio tributário não comporta exceção. É dizer, não é admissível cobrar tributo de fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que o instituiu ou aumentou em qualquer situação. No entanto, vale destacar, o Estado pode instituir norma com efeito retroativo a fim de favorecer o contribuinte, é o caso da anistia e da remissão.

### **3.1.4 ANTERIORIDADE**

O princípio da anterioridade encontra-se exposto no art. 150, III, b da Constituição Federal de 1988 e diz respeito ao fato de que a lei tributária que institui ou majora um tributo só pode ter eficácia no exercício financeiro posterior. Dessa maneira, a Lei Maior proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo.

Cumprido destacar que a Constituição de 1946 trazia em seu bojo o princípio da anualidade em que os tributos só poderiam ser cobrados quando estivesse previsto no orçamento. Destarte, os orçamentos são anuais, por isso, o princípio da anualidade previa anualmente os tributos que poderiam ser cobrados. No entanto, havia casos em que o tributo era previsto no orçamento e poderia ser cobrado no mesmo exercício financeiro, causando insegurança jurídica ao contribuinte.

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 67 que diz: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.”

Assim, a CRFB/88 consagrou a garantia do contribuinte de não obter surpresas em relação a cobrança de tributos, já que a lei que instituiu ou majorou o tributo só tem eficácia no próximo exercício financeiro, logo, o princípio da anualidade foi retirado do ordenamento jurídico brasileiro e substituído pelo princípio da anterioridade.

No entanto, apesar de o contribuinte ter o princípio da anterioridade como garantia jurídica na cobrança de tributos, havia casos em que a lei majorava um tributo antes do próximo exercício financeiro, mas o lapso de cobrança era muito curto. Por vezes, por exemplo, o tributo era majorado em dezembro por meio de lei e cobrado no exercício financeiro posterior em janeiro, tendo um lapso temporal de um mês, fazendo com que o contribuinte não tivesse condições de arcar com os tributos, já que não houve tempo para planejamento.

Por esse motivo, foi criada a Emenda Constitucional nº 42/2003 que criou a alínea c do inciso III do art. 150 da Constituição Federal em que veda a cobrança de tributos antes de noventa dias da data em que foi instituído ou majorado o tributo. É o princípio da noventena ou anterioridade nonagesimal. Vale salientar que a CRFB/88 explica que o respeito aos noventa dias deve estar atrelado ao princípio da anterioridade, de modo que para cobrar o tributo deve respeitar o próximo exercício financeiro, bem como, o lapso de noventa dias entre a publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo.

Não obstante, a Lei Maior também dispõe que há tributos que não seguem os princípios da anterioridade e o da anterioridade nonagesimal, dentre eles, é possível citar o exemplo do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana que não obedece a anterioridade nonagesimal no que concerne a base de cálculo. Dessa maneira, pode haver a mudança na base de cálculo do IPTU e a respectiva cobrança sem respeitar os noventa dias, porém, deve existir o respeito ao princípio da anterioridade, sendo cobrada apenas no próximo exercício financeiro.

### **3.1.5 NÃO CONFISCO**

O art. 150, IV, da CRFB/88 garante que o tributo não seja cobrado com efeito de confisco. Destarte, é preciso explicar o significado de confisco para o direito tributário: confiscar é o ato do Fisco apoderar-se dos bens de uma pessoa. Dessa maneira, a Lei Maior garante que o Estado não deve tomar para si os bens de um contribuinte, mascarando esta atitude em forma de cobrança de tributo.

Cumpra-se destacar a explicação do princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório exposta por Amaro<sup>22</sup>:

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua com o da *capacidade contributiva*, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo.

Isto posto, percebe-se que a proibição ao confisco trata-se de respeito à propriedade privada, de modo a garantir que o contribuinte não tenha seus bens confiscados em razão de um tributo. Sendo assim, a problemática encontra-se no fato de saber o limite da tributação a fim de que esta não tenha efeitos confiscatórios.

Destarte, a configuração de um tributo com efeito confiscatório não diz respeito somente a um único tributo, mas também há casos que somando-se dois tributos que incidam sobre o mesmo objeto o valor total seja de caráter confiscatório. Nesses casos, também há inconstitucionalidade dos tributos, pois desrespeitaram o princípio do não confisco.

Vale salientar que o efeito de confisco utilizado por meio da cobrança de um tributo não está interligado ao aumento exorbitante de uma alíquota, porque há casos como os dos impostos extrafiscais que atuam com a finalidade de regular o mercado ou, até mesmo encarecer um determinado produto a fim de desestimular o consumo em razão da nocividade e, por isso, podem ter o aumento das alíquotas em 100%.

Assim, por exemplo, no caso do cigarro que é um produto nocivo à saúde, o Estado pode aumentar a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que incide no cigarro com a finalidade de desestimular o consumo deste produto. Dessa forma, resta evidente, que a cobrança desse tributo não tem efeito de confisco e o aumento da alíquota é completamente aceitável.

O princípio do não confisco visa, portanto, garantir que o contribuinte não tenha a perda de um direito em razão do confisco de seus bens pelo Estado. Outrossim, por exemplo, um aumento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) não pode ser exorbitante de modo a impedir que o contribuinte não possa adquirir uma propriedade por não ter condições de arcar com o IPTU e, conseqüentemente, ter o seu direito à moradia cerceado.

---

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.



Logo, a cobrança de um tributo não deve ser excessiva a ponto de empobrecer o contribuinte e retirar um direito garantido pela Constituição Federal de 1988.

### 3.1.6 LIBERDADE DE TRÁFEGO

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 150, V, estabelece a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de limitar o tráfego de pessoas e bens através de cobrança de tributos interestaduais ou intermunicipais, com exceção da cobrança de pedágio em razão do uso de vias que são mantidas pelo poder público.

Destarte, o princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens está intrinsecamente ligado a forma federativa do Estado em que o Estado brasileiro é uno e as competências foram apenas partilhadas entre os entes federativos, de modo que não devem existir óbices que impeçam a livre circulação de pessoas e mercadorias no território brasileiro. Assim, explica Amaro<sup>23</sup>:

O que a Constituição veda é o tributo que *onere* o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de *limitar* esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a *liberdade de locomoção* (de pessoas ou bens), mais do que a *não discriminação de bens ou pessoas*, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem; ademais; prestigiam-se a *liberdade de comércio* e o *princípio federativo*.

Não obstante, a CRFB/88 traz o pedágio como exceção a esse princípio da liberdade de tráfego, já que o pedágio acaba limitando esse tráfego diante da onerosidade. No entanto, a ressalva é clara no texto constitucional: a cobrança é por causa do uso de vias conservadas pelo poder público. Dessa maneira, a cobrança de pedágio não é de forma discricionária, bem como, não é pelo fato de pessoas ou mercadorias irem de uma fronteira a outra, mas sim pela utilização das vias.

### 3.2 IMUNIDADES

A constituição Federal de 1988 concedeu a competência tributária para os entes federativos, no entanto, há determinadas situações que a própria Lei Maior impede a cobrança de tributos. Dessa maneira, há pessoas ou circunstâncias que não são atingidas pela tributação de modo que estão imunes.

---

<sup>23</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Destarte, Paulsen<sup>24</sup> explica o conceito de imunidade tributária:

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.

A imunidade tributária, portanto, é a ausência de competência tributária dos entes federativos garantida pela Constituição Federal. Por esse motivo, as principais hipóteses de imunidades tributárias estão inseridas na parte “Das Limitações do Poder de Tributar” (art. 150, VI, CRFB/88). Vale salientar que pelo fato de as imunidades tributárias estarem dispostas na Constituição, a possibilidade de extensão de imunidade é feita apenas pelo procedimento de criação de uma Emenda Constitucional, processo este dificultoso tendo em vista o caráter rígido da CRFB/88.

Outrossim, o objetivo de conceder imunidade tributária a determinadas pessoas ou situações diz respeito a proteção de direitos fundamentais. É o caso, por exemplo, da imunidade aos templos religiosos que visa garantir a liberdade de crença ao não cobrar impostos aos templos onde ocorre as celebrações, bem como, a não tributação sobre os livros, periódicos, com o escopo de garantir a liberdade de expressão.

Entretanto, há que se falar a diferença existente entre imunidade, isenção e não incidência. A imunidade está atrelada a não competência de um ente para tributar e as situações não tributáveis estão expressas na Constituição Federal. Já a isenção é o não exercício da competência tributária, ou seja, há a competência do ente federativo, no entanto, leis infraconstitucionais dispõem de hipóteses em que o tributo não será cobrado permitindo, assim, a isenção tributária, vale dizer, que a lei que cria a isenção também pode revoga-la.

Paulsen<sup>25</sup> diferencia os conceitos de isenção e não incidência:

Tecnicamente falando, a isenção é benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e seu exercício. Tendo sido instituído determinado tributo, surge a isenção como um modo de desonerar determinado contribuinte ou operação. A isenção tem como fonte a lei, tal qual a norma instituidora do tributo. A não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária). Por vezes, contudo, o legislador torna expressa a não incidência, modelando ou restringindo a própria norma de incidência.

Sendo assim, a não incidência são as situações que não são atingidas pela hipótese de

---

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

<sup>25</sup> Idem.

incidência tributária de um tributo. Dessa forma, por exemplo, cada imposto possui a regra matriz que expõe o fato gerador desse imposto, as hipóteses de incidência (as situações que serão atingidas), bem como, como as características do referido imposto. Logo, a não incidência diz respeito a não hipótese de incidência do tributo.

Não obstante, as principais imunidades tributárias encontram-se dispostas no art. 150, VI, da CRFB/88 e tratam da vedação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios de cobrarem impostos em determinadas situações, o doutrinador Machado Segundo<sup>26</sup> explica que há imunidade em relação a taxas e contribuições:

Não se pode deixar de consignar, porém, que a corrente dominante, sobretudo na jurisprudência, é a de que as imunidades previstas especificamente no art. 150, VI, da CF/88, em regra, dizem respeito realmente apenas aos impostos. Mesmo assim, vale insistir que, seja qual for a corrente adotada, como outros artigos da Constituição concedem imunidades em relação a taxas e a contribuições, não é correto falar, genericamente, que as imunidades sempre digam respeito aos impostos.

Ademais, por ser de maior relevância, as imunidades tributárias em relação aos impostos serão melhor explicadas adiante.

### 3.2.1 IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade recíproca diz respeito a vedação dos entes federativos de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros, como dispõe o art. 150, VI, a, CRFB/88. Dessa maneira, o escopo é a proteção ao federalismo do Estado brasileiro, já que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios conjuntamente exercem a soberania de modo que não cabe a tributação com o escopo de obter vantagem um sobre o outro.

Cumprе destacar que o § 2 do art. 150 da CRFB/88 estende a imunidade recíproca dos entes federativos para as autarquias e para as fundações mantidas pelo poder público no caso de patrimônio, renda e serviços ligados as finalidades essenciais dessas instituições. Como bem explicitado na Constituição Federal, resta claro que as atividades que não são finalidades essenciais não serão imunes.

Além do mais, o § 3 do art. 150, CRFB/88 dispõe acerca da vedação a imunidade recíproca no caso do patrimônio, renda ou serviços ligados a exploração de atividade econômica sob o regimento de normas aplicadas ao sistema privado:

---

<sup>26</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

§ 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.

Dessa maneira, quando os entes federativos estão realizando atividades econômicas não deverão ter imunidade a fim de não prejudicar a concorrência com os particulares. Logo, a imunidade recíproca visa tão somente garantir que os entes políticos não se sobreponham uns sobre os outros.

### 3.2.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A Lei Maior garantiu a imunidade tributária dos templos religiosos no que concerne ao patrimônio, renda e serviços ligados as finalidades essenciais dessas entidades, como dispõe o art. 150, VI, b e o §4, da CRFB/88.

Dessa forma, essa imunidade tem como escopo a proteção a liberdade de crença, bem como, a proteção aos locais que são exercidos os cultos, ou seja, direito fundamental garantido pela Constituição em seu art. 5, VI. Sendo assim, o Estado não deve dificultar o exercício dos cultos tributando os templos.

Destarte, Duarte<sup>27</sup> preleciona acerca da imunidade dos templos de qualquer culto:

A tributação do patrimônio, da renda e dos serviços relacionados às entidades religiosas se constituiria numa política fiscal incompatível com o direito e garantia individual que é a liberdade do exercício dos cultos religiosos, razão porque a imunidade estabelecida para os templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, b, não se resume somente aos prédios destinados ao culto e liturgias (templos), mas também a todos os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais daquelas entidades, sendo, igualmente, uma imunidade subjetiva.

Isto posto, resta evidente que a imunidade tributária dos templos diz respeito ao patrimônio, renda e serviços relacionados as suas finalidades essenciais, não cabendo extensão para os casos não dispostos na Constituição. No entanto, cumpre destacar, entendimento do Supremo Tribunal Federal que permitiu que os imóveis das entidades religiosas alugados a terceiros sejam imunes, desde que o dinheiro do aluguel seja revertido para as atividades essenciais da instituição.

---

<sup>27</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

Assim, a imunidade dos templos de qualquer culto é garantia constitucional a fim de respeitar a liberdade de crença e permitir que ninguém deixe de exercer a sua fé em virtude de uma possível tributação no local. Dessa maneira, o que se objetiva com essa imunidade é a proteção dos valores espirituais como leciona Harada<sup>28</sup>:

Essa imunidade visa à proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Por isso, em todas as Constituições, nos respectivos preâmbulos, encontram-se referências invocando a proteção de Deus: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte [...] promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte[...]”.

Outrossim, a imunidade disposta no art. 150, VI, b da Constituição Federal de 1988 não está restrita ao edifício em si que caracteriza o tempo, mas também aos imóveis e objetos que propiciam a manutenção das atividades religiosas. É o que preceitua Baleeiro<sup>29</sup>:

A imunidade relativa aos “templos de qualquer culto” só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.

Vale destacar que as entidades religiosas para obter a imunidade constitucional não devem buscar o lucro, de modo que o dinheiro arrecadado deve ser revertido para as finalidades essenciais da instituição. Dessa maneira, Gandra apud Santos<sup>30</sup> expõe:

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência mas livre de impostos. Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos art. 173, §4 e 150, § 4, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes encunhados nos incs. b e c do art. 150, VI, se foram idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória. Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por

<sup>28</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

<sup>29</sup> BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>30</sup> SANTOS, João Pedro dos. **Estudos críticos sobre a imunidade religiosa**. Disponível em: <<https://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/3311/1/jo%C3%A3opedrodossantos.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2018.

outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.

Dessa maneira, portanto, a entidade religiosa não deve funcionar como uma empresa, de modo a obter lucro, já que poderia gerar uma concorrência desleal por não precisar pagar impostos em razão da imunidade sobre os templos de qualquer culto. Assim, a instituição religiosa que terá garantia constitucional da imunidade tributária será aquela que restringir as atividades que buscam as finalidades em si da entidade, não havendo que se falar em lucros ou atividade econômica.

Além do mais, a jurisprudência pátria, por meio do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do recurso extraordinário 325.822-2/SP, pacificou o entendimento de que é possível estender a imunidade dos templos para o caso de a entidade religiosa ser proprietária de um imóvel e alugar para terceiro com o objetivo de arrecadar dinheiro para as finalidades essenciais da referida instituição. Veja-se a ementa<sup>31</sup>:

Recurso extraordinário. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. 2. 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.

Percebe-se, portanto, que para se ter a imunidade dos templos de qualquer culto é preciso ser sujeito passivo, ou seja, contribuinte do IPTU. Logo, o beneficiado com a imunidade deverá ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse, com *animus domini*, do imóvel na zona urbana ou urbanizável.

### **3.2.3 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

O art.150, VI, c, da Constituição Federal de 1988 garante a imunidade no que concerne ao patrimônio, renda e serviços de três categorias: partidos políticos, entidades sindicais dos

<sup>31</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 325822 SP. Relator: Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno. Data de Publicação: DJ: 14/02/2004.

trabalhadores e instituições de educação e de assistência social. Dessa maneira, os partidos políticos possuem imunidade para garantir o pluripartidarismo do Estado Democrático de Direito, ou seja, que os partidos políticos, incluindo, as suas fundações, não tenham a liberdade de política cerceada diante de possíveis tributos que onerem o seu exercício.

Outrossim, em se tratando da imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores, esta possui como finalidade de garantir a liberdade de associação sindical. Frise-se sindicato dos trabalhadores, pois estes são a parte vulnerável na relação trabalhista.

Ademais, a imunidade das instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, é com o objetivo de garantir o auxílio dessas instituições no papel do Estado de fornecer educação e assistência social. Cumpre destacar, que essas entidades não podem ter fins lucrativos; não quer dizer que não possam auferir renda, até mesmo, para manter a sua existência, no entanto, essa renda não deve visar o lucro. Amaro<sup>32</sup> explica bem essa questão de não ter finalidade lucrativa:

(...) É claro que – como instrumento de justiça distributiva – ela pode, e, frequentemente, deve cobrar por serviços ou bens que forneça, e deve aplicar sobras de caixa; o importante é que todo o resultado aí apurado reverta em investimento ou custeio para que a entidade continue cumprindo seu objetivo institucional de educação ou de assistência social.

Por fim, há que se falar que para as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos gozarem da imunidade devem respeitar as condições dispostas em lei complementar, já que cabe a lei complementar tratar de questões relacionadas as limitações do poder de tributar.

### **3.2.4 IMUNIDADES DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO**

A não cobrança de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão disposta no art. 150, VI, d, CRFB/88 tem como escopo garantir a liberdade de pensamento, a liberdade de expressão artística, intelectual e de comunicação, de modo que não exista censura com a possibilidade de tributar esses objetos; além de incentivar o acesso à informação.

Vale salientar que essa imunidade diz respeito apenas aos objetos mencionados na Constituição Federal não incluindo, dessa maneira, os objetos utilizados para elaboração dos

---

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

livros, jornais e periódicos, como, por exemplo, tintas, apenas, o papel utilizado para impressão.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser possível estender essa imunidade para o caso dos livros em meio eletrônico, assim, explica Machado Segundo<sup>33</sup>:

Depois de bastante tempo, é certo, o Supremo Tribunal Federal finalmente pronunciou-se de maneira clara e direta sobre a imunidade do livro eletrônico, reconhecendo a abrangência da regra do art. 150, IV, “d”, da CF/88 também a eles, e aos dispositivos destinados à sua leitura (v.g., Kindle e outros *e-readers*). Com efeito, em sede de repercussão geral (no RE 330817), aprovou-se a tese segundo a qual “a imunidade tributária constante do artigo 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal, aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.

Sendo assim, a Suprema Corte, acertadamente, entendeu ser possível os livros eletrônicos serem imunizados, até mesmo, os dispositivos que servem como ferramenta para leitura, já que o objetivo da imunidade nesse caso é garantir o acesso a informação, a liberdade de pensamento, bem como, a liberdade intelectual e o direito à cultura.

### 3.2.5 IMUNIDADE A FONOGRAMAS E VIDEOFONOGRAMAS PRODUZIDOS NO BRASIL

A Emenda Constitucional nº 75 de 2013 incluiu a alínea e no art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988 e dispõe a vedação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituir impostos sobre:

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

Destarte, essa imunidade, assim como a imunidade aos livros, jornais e periódicos, visa garantir o acesso à informação, a liberdade de expressão artística, intelectual, cultural e, principalmente, a produção de música e vídeos nacionais a fim de prestigiar os artistas brasileiros.

Vale salientar que conforme preceitua Machado Segundo<sup>34</sup>:

O fato de a imunidade musical não ser aplicável apenas à etapa de replicação industrial de mídias *ópticas* faz com que permaneçam imunes os meios analógicos de reprodução musical, como os vinis, e os que prescindem de suportes físicos

<sup>33</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

<sup>34</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10º ed. São Paulo: Atlas, 2018.



específicos, sejam óticos ou não, como o *download* direto de músicas.

Sendo assim, a não instituição de impostos sobre fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil permite que, para além do incentivo à produção nacional, seja respeitada a liberdade de expressão como um todo.

#### **4 A CELEUMA JURÍDICA CRIADA PELA PEC 200/2016**

É evidente a proteção constitucional ao direito de liberdade de crença ao criar a imunidade dos templos de qualquer culto. Em se tratando da imunidade, especificamente, da não cobrança do IPTU pelo município, tem como escopo, garantir que as entidades religiosas não possuam o ônus de pagar o IPTU, já que em regra, por serem instituições sem fins lucrativos, a renda obtida é para manutenção da entidade, não possuindo condições de arcar com determinados tributos.

Não obstante, mesmo com toda essa proteção constitucional e extensão da imunidade pela jurisprudência, como foi explicado, no caso do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP – a entidade religiosa como locadora em que o dinheiro obtido com o aluguel é revertido para as finalidades essenciais da instituição - há uma proposta de emenda constitucional (PEC) nº 200/2016 que possui como escopo ampliar a imunidade dos templos de qualquer culto para o caso da entidade religiosa ser locatária.

Destarte, se aprovada essa PEC 200/2016, permitirá que o sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária do IPTU seja modificado ao permitir que a figura do locatário seja imune quando na verdade a CRFB/88 e o Código Tributário Nacional são claros ao dispor que o fato gerador para a cobrança do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é ter a propriedade, o domínio útil ou a posse *com animus domini*. Resta evidente, portanto, que não é possível estender uma imunidade em uma situação que não há nem a possibilidade de ser contribuinte.

Além da modificação da regra matriz de incidência tributária do IPTU, o que por si só, já deveria combater a possibilidade de Emenda à Constituição, a extensão da imunidade para entidades religiosas na condição de locatária poderá favorecer o enriquecimento ilícito de supostas instituições religiosas, já que muitos indivíduos intitulam-se de líderes para obter o dinheiro dos fiéis, bem como, a existência de templos de fachada.

Ademais, poderá acarretar a existência de “igrejas imobiliárias”, pois será vantajoso para um locador alugar um prédio para uma entidade religiosa ao não precisar pagar o IPTU. Dessa maneira, a concorrência com as instituições que não possuem imunidade será desleal e o princípio da isonomia tributária será gravemente violado ao permitir vantagem excessiva para determinados contribuintes perante a Fazenda Pública.

##### **4.1 FUNDAMENTOS ESTABELECIDOS PELA PEC 200/2016 PARA CRIAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA SOBRE A LOCAÇÃO EM IPTU**

A Proposta de Emenda à Constituição nº 200 de 2016 propõe o acréscimo do § 1º - A ao art. 156 da CRFB/88 que diz: “O imposto previsto no inciso I do caput não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea “b” do inciso VI do art. 150 sejam apenas locatárias do bem imóvel.”

Dessa maneira, o acréscimo do § 1º - A o art. 156 da Constituição Federal possui como escopo a não incidência do IPTU ainda que as entidades religiosas atuem como locatárias do imóvel. Cumpre destacar que a PEC nº 200/2016 encontra-se na Câmara dos Deputados para ser apreciada.

Outrossim, a PEC 200/2016 originalmente era a PEC 133/2015 de autoria de Marcelo Crivella, dessa forma, o senador explicou:

Como se sabe, os contratos de locação costumam conter previsão de transferência da responsabilidade de pagamento do IPTU do locador para o locatário. Em razão disso, as entidades religiosas, embora imunes a impostos, acabam suportando o seu peso nos casos em que não têm a propriedade dos imóveis.

Sendo assim, o objetivo da emenda à constituição é garantir que as entidades religiosas que não possuem a imunidade dos templos de qualquer culto, por serem locatárias, também tenham a isenção do IPTU, já que de acordo com Crivella nos contratos de locação é comum os proprietários passarem a responsabilidade de pagamento do IPTU para os locatários.

Destarte, apesar da PEC 200/2016 ainda não ter sido apreciada, houve o parecer na Câmara dos Deputados no sentido de aprovação da PEC 200/2016 em que teve como relator o deputado Jorge Mudalen em novembro de 2016. Esse parecer explica que, atualmente, o Supremo Tribunal Federal possui o entendimento de que a imunidade dos templos de qualquer culto no que concerne ao IPTU está ligada aos imóveis de propriedade das instituições religiosas e não ao caso destas serem locatárias.

Dessa maneira, muitas vezes as entidades religiosas, por não terem fins lucrativos, não possuem recursos para adquirirem um imóvel a fim de realizar as práticas religiosas, de modo que a opção que resta é alugar um imóvel para essa finalidade. No entanto, o aluguel do imóvel, muitas vezes, vem acompanhado com o valor do IPTU por meio do contrato de locação fazendo com que existam dificuldades para as instituições religiosas exercerem a sua fé.

O relator do parecer do ofício nº 299/2016, Jorge Mudalen, explica:

Suponha-se, por exemplo, a situação em que o Município aumente a alíquota do IPTU em determinado bairro em razão da localização do imóvel, no uso da faculdade do art. 156, § 1º, inciso I, da Constituição Federal. Essa possibilidade abre espaço para que o Município restrinja a localização de templos na cidade, posto que as entidades religiosas podem ficar impedidas de instituir templos, seja pelo custo de aquisição do

imóvel, seja pelo custo tributário do IPTU que terão que arcar caso decidam pela locação.

Sendo assim, resta evidente que o objetivo dessa proposta de emenda à constituição é garantir a liberdade de crença não só para as entidades religiosas que possuem a propriedade de um imóvel, mas também as locatárias, já que dependendo da localização do imóvel, a instituição religiosa não possuirá condições de alugar em razão, por exemplo, do alto valor do IPTU em determinada região.

Em se tratando de cobrança de impostos, sabe-se que no caso do IPTU, a Fazenda Pública irá cobrar do proprietário do imóvel, no entanto, é comum em contratos de locação o proprietário impor essa responsabilidade tributária para o locador. Assim, mesmo que a Fazenda Pública cobre do proprietário, este poderá ingressar com uma ação de regresso buscando que o locatário pague o valor do IPTU.

Diante disso, percebe-se que o exercício do culto ficará restrito a determinados locais em razão do IPTU ser progressivo em razão do valor e conforme a localização do imóvel. Logo, como já há a imunidade para o caso de a entidade religiosa ser proprietária, a PEC 200/2016 visa estender para os casos em que essas entidades sejam locatárias, de modo que a liberdade de crença seja garantida.

## 4.2 O DESVIRTUAMENTO DO SUJEITO PASSIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é de competência do município e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel estabelecido na zona urbana ou urbanizável, conforme dispõe o art. 32 do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, o sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária do IPTU, ou seja, o contribuinte, deve ser o proprietário, o que detém o domínio útil ou quem detém a posse do imóvel com *animus domini*.

Cumprido destacar a explicação Duarte<sup>35</sup> acerca da possibilidade de ser contribuinte do IPTU no caso de posse da propriedade:

(...) Assim, quem detiver tal faculdade (de usar, gozar, dispor da coisa e o direito de reavê-la do poder de quem que injustamente a possui ou detenha), com o *animus* de ser proprietário, poderá seguramente ser contribuinte do IPTU, razão porque o CTN não extrapolou o fato jurígeno indicado na Constituição.

Frise: no que se refere à posse, apenas a posse *ad usucapionem* é tributável pelo IPTU,

<sup>35</sup> DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

isto é, a posse que pode se transformar em domínio. Dessa forma, não podem ser contribuintes do IPTU nem o locatário nem o arrendatário, exatamente porque não portam aquela virtualidade de se converterem em domínio.

Dessa forma, portanto, é possível perceber que o locatário não pode ser contribuinte do IPTU, já que não possui o *animus* de se tornar proprietário. O Código Tributário Nacional é expresso ao garantir os fatos geradores do IPTU e, conseqüentemente, os contribuintes desse imposto.

Isto posto, em se tratando de imunidade, como já dito, é a não competência dos entes federativos para instituírem determinados tributos nos limites dispostos na Constituição Federal de 1988. Dessa maneira, Carvalho apud Baleeiro<sup>36</sup> conceitua imunidade:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Sendo assim, a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar dos entes federativos, de modo que não deve ser utilizada em qualquer situação, ainda que o objetivo primordial seja uma garantia constitucional. Destarte, a Constituição Federal de 1988 já dispôs acerca das hipóteses em que cabe a regra de imunização.

Em se tratando do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, para haver imunidade é necessário que exista o contribuinte deste imposto. Em outras palavras, não pode haver imunidade quando não há a possibilidade de cobrança do tributo, ou seja, não há como imunizar uma figura que sequer existe.

Destarte, o fato gerador do IPTU é ter a propriedade, o domínio útil ou a posse com a intenção de se tornar proprietário, logo, não há que se falar na figura do locatário como contribuinte do IPTU, porque este apenas detém a posse do imóvel sem necessariamente ter o objetivo de ser tornar proprietário.

É o que entendeu o Tribunal de Justiça de São Paulo<sup>37</sup>:

AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO – IPTU – Município de São Paulo – Locação de imóvel para servir de templo religioso – Pretensão voltada ao reconhecimento de imunidade e isenção – Hipóteses, contudo, não caracterizadas – Sob o ponto de vista constitucional (CF, art. 150, VI, b), a conclusão é de que a Igreja deve arcar com o IPTU previsto no contrato de locação, pois, na qualidade de locatária, não faz jus à imunidade tributária sobre o imóvel que não é de sua propriedade – Quanto à isenção, decisivo é saber que na data do fato gerador não havia no imóvel locado qualquer

<sup>36</sup> BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>37</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA – SP. APL: 00347383520128260053 SP. Relator: Paulo Dimas Mascaretti. Data de Julgamento: 28/05/2015, 2º Câmara Extraordinária de Direito Público. Data de Publicação: 28/05/2015.

atividade religiosa, sendo a instalação posterior irrelevante para caracterização do direito – Inteligência do art. 7º, da Lei n. 13.250/01 – Sentença de improcedência que merece subsistir – Recurso improvido.

Portanto, o sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária do IPTU, em regra, é o proprietário do imóvel, de modo que a imunidade dos templos de qualquer culto é para o caso de a entidade religiosa ser proprietária. Ao permitir que entidades religiosas na condição de locatárias sejam imunes ao IPTU irá ocasionar uma modificação na regra matriz desse imposto, já que criaria uma figura (locatário) inexistente.

A proposta de emenda à constituição de nº 200/2016 tem como escopo garantir que as entidades religiosas, mesmo que locatárias, possuam a imunidade dos templos de qualquer culto permitindo que sobre essas instituições religiosas não recaia a cobrança do IPTU. O principal argumento dessa PEC é o fato de que, geralmente, nos contratos de locação há cláusula que permite a transferência da responsabilidade do pagamento do IPTU para o locatário.

A PEC nº 200/2016 deseja modificar a Constituição Federal de 1988 e, consequentemente, desvirtuar o sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária do IPTU em razão de determinados contratos de locação que são leis infraconstitucionais. Dessa forma, os defensores dessa PEC acabam por colocar um contrato civil acima da Lei Maior.

A Constituição Federal de 1988 é rígida, de modo que o procedimento para alterá-la é mais rigoroso, exige-se um rito, com o escopo de assegurar a segurança jurídica do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista, que a CRFB/88 é a base desse ordenamento. Nesse ínterim, Bulos<sup>38</sup> leciona:

(...) *rígidas* são as constituições somente alteradas por um processo solene e complicado, bem mais específico e rigoroso do que aquele usado para modificar as leis comuns.

As vantagens do princípio da rigidez são indiscutíveis.

No plano jurídico-formal, sua incidência proíbe reformas constitucionais inoportunas, assegurando a estabilidade da constituição.

E, ao dificultar a realização de revisões e emendas constitucionais, o princípio da rigidez resguarda os direitos e garantias fundamentais, mantendo estruturas e competências, com vistas à defesa da ordem jurídica.

Dessa forma, além de modificar a regra matriz de incidência tributária, o poder legislativo ainda utilizou o procedimento mais dificultoso ao criar a PEC nº 200/2016 para estender a imunidade dos templos de qualquer culto. Outrossim, há que se falar acerca do princípio da supremacia da Constituição em que a CRFB/88, por ser a Lei Maior, deve ser respeitada em detrimento das leis infraconstitucionais, como é o caso de um contrato de locação.

<sup>38</sup> BULOS, Uadi. **Curso de direito constitucional**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Bulos<sup>39</sup> explica o princípio da supremacia constitucional:

Conexo ao pórtico da rigidez está o princípio da supremacia constitucional. Quando falamos em *supremacia das constituições*, pensamos em *preeminência, hegemonia, superioridade*. E faz sentido, porque *supremacia constitucional* é o vínculo de subordinação dos atos públicos e privados à constituição de um Estado. A ideia do princípio da *supremacia constitucional* advém da constatação de que a constituição é soberana dentro do ordenamento (*paramountcy*). Por isso, todas as demais leis e atos normativos a ela devem adequar-se. É que o ordenamento se compõe de normas jurídicas situadas em planos distintos, formando um escalonamento de diferentes níveis. E, no nível mais elevado do Direito Positivo, está a constituição, que é o parâmetro, a lei fundamental do Estado, a rainha de todas as leis e atos normativos, a *lex legum* (lei das leis). Consequência disso: sendo a constituição a lei máxima, a lei das leis, o fundamento último de validade de toda e qualquer disposição normativa, não se admitem agressões à sua magnitude. Tomemos, como ilustração, a *Lex Mater* de 1988. Em virtude de sua *supremacia*, subordinam-se a ela os atos materiais exercidos pelos homens e os atos jurídicos que criam direitos e estabelecem deveres. Tanto os atos legislativos, administrativos e jurisdicionais como os atos praticados por particulares submetem-se à supremacia da Constituição brasileira, que espargue sua força normativa em todos os segmentos do ordenamento jurídico.

Logo, o princípio da supremacia da constituição garante que quando houver conflito entre a CRFB/88 e lei infraconstitucional, deve prevalecer o entendimento da Lei Maior. No caso da imunidade dos templos de qualquer culto, a regra é clara quanto as situações de imunidade que não comporta a entidade religiosa enquanto locatária.

Destarte, o contrato de locação que impõe a responsabilidade do locatário pagar o IPTU é um contrato civil que não deve se sobrepor a uma garantia constitucional que é a imunidade tributária, bem como, não deve ser forte o suficiente para modificar a Constituição por meio de um processo rígido que é a emenda constitucional. O fundamento da PEC 200/2016 é descabido ao querer criar uma imunidade para um contribuinte inexistente (locatário) diante do sistema constitucional tributário.

Além do mais, cumpre destacar que o Código Tributário Nacional é expresso ao garantir que o sujeito passivo de uma obrigação tributária não pode ser modificado em razão de convenção particular. Assim, dispõe o art. 123:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Resta evidente, portanto, que se a PEC 200/2016 for transformada em Emenda

<sup>39</sup> BULOS, Uadi. **Curso de direito constitucional**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Constitucional irá ferir o Código Tributário Nacional e as regras de imunidades constitucionais ao permitir que um locatário, que nem é contribuinte do IPTU, não pague esse imposto.

#### 4.3 DA IMPOSSIBILIDADE MATERIAL DA CRIAÇÃO DA REFERIDA IMUNIDADE

A proposta de emenda à constituição de nº 200/2016 do senador Marcelo Crivella afirma que, como foi dito, busca tornar imune as entidades religiosas na condição de locatárias a fim de não pagarem o IPTU, já que é comum nos contratos de locação transferir a responsabilidade do pagamento da obrigação tributária do proprietário para o locatário.

No entanto, por mais que o objetivo dessa PEC seja garantir a liberdade de culto a fim de que as entidades religiosas que não possuem propriedade também possam exercer o culto sem ônus tributário, é certo que o benefício não está para a entidade locatária, mas para o proprietário do imóvel. Sendo assim, é cogente a não extensão da imunidade dos templos de qualquer culto, por não ser o locatário contribuinte do IPTU.

Assim, explica Baleeiro<sup>40</sup>:

O que é imunidade? É norma que estabelece incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto só inteligível, se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder.

Destarte, o entendimento do autor acima é no sentido de que para haver imunidade deve haver a possibilidade de o ente federativo ter competência para instituição do imposto, já que imunidade é a incompetência. Assim, a PEC nº 200/2016 desvirtua a regra matriz de incidência tributária do IPTU, já que objetiva imunizar o locatário, no entanto, o município não possui competência para cobrar IPTU de um locatário e, conseqüentemente, não poderá imunizar o que não existe. É um desvirtuamento grave ao ferir os princípios constitucionais tributários.

Além do mais, a possibilidade de extensão da imunidade dos templos de qualquer culto para o locatário causa uma insegurança jurídica, já que poderá gerar precedentes para a criação de novos projetos com a possibilidade de estender outras espécies de imunidades mascarando a realidade de burlar a Fazenda Pública ao não pagar determinado imposto sob a justificativa de proteção a um direito fundamental.

Há que se falar acerca da deturpação do instituto da imunidade dos templos de qualquer

---

<sup>40</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.



culto. Como já dito, a finalidade é a proteção da liberdade de crença, dessa maneira, as hipóteses são limitadas no que concerne a imunização do pagamento do IPTU: proprietário, detentor do domínio útil ou quem possui a posse do imóvel com animus domini. Ainda assim, diversos líderes aproveitam-se dessa imunidade, criam templos de fachada e utilizam a fê dos fieis para obter dinheiro.

Harada<sup>41</sup> explica a questão da desvirtualização da imunidade aos templos de qualquer culto:

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre os próprios membros da mesma seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna.

Em se tratando dos templos de “fachada” houve um crescimento considerável no Brasil devido a facilidade para criação de uma seita. Conforme dispõe o artigo do sítio Consultor Jurídico<sup>42</sup>:

Cresce no Brasil o uso de “templos de fachada” ou “igrejas-fantasma” utilizados para lavagem de dinheiro, ocultação de patrimônio e sonegação fiscal. O alerta é feito pelo desembargador federal Fausto Martin De Sanctis, especializado no combate a crimes financeiros e à lavagem de dinheiro. De acordo com ele, a imunidade tributária prevista aos templos religiosos é eficaz para abrigar recursos de procedência criminosa, sonegar impostos e dissimular o enriquecimento ilícito: “É impossível auditar as doações dos fiéis. E isso é ideal para quem precisa camuflar o aumento de sua renda, escapar da tributação e lavar dinheiro do crime organizado. É grave”, conclui De Sanctis.

De acordo com reportagem do jornal *Valor Econômico*, a prática tem sido investigada pelos Ministérios Públicos estaduais e pelas procuradorias da República. Para o procurador Silvio Luís Martins de Oliveira — que investigou e denunciou criminalmente responsáveis pela Igreja Universal do Reino de Deus por lavagem de dinheiro, evasão de divisas, formação de quadrilha e estelionato — é preciso refinar a fiscalização sobre atividades financeiras de entidades religiosas. Segundo ele, para lavar o dinheiro as igrejas se utilizam de doleiros: “Costuma ser um doleiro de confiança que busca ajuda de casas de câmbio, pois a quantidade de cédulas é enorme. É o que chamam de ‘dinheiro sofrido’, porque o fiel costuma pagar o dízimo com notas amassadas”, esclarece.

Dessa maneira, percebe-se que utilizando a imunidade tributária, muitos indivíduos cometem crimes de sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e até mesmo ocultação do patrimônio. Não obstante, sabe-se que a intenção do legislador é apenas garantir a liberdade de

<sup>41</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

<sup>42</sup> CONSULTOR JURÍDICO. Imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro>>. Acesso em: 23. out. 2018.

crença de modo que o ônus da tributação não crie óbice para os fieis praticarem as atividades religiosas. Entretanto, é prática comum a desvirtualização da imunidade religiosa.

Isto posto, resta claro, que mesmo com a limitação expressa das possibilidades de aplicação da imunidade sobre os templos de qualquer culto, conforme os contribuintes específicos do IPTU, ocorre fraudes fiscais, quiçá com a extensão dessa imunidade abarcando também a figura de um novo contribuinte: o locatário.

Outrossim, a PEC nº 200/2016 fere o princípio da isonomia tributária. Cumpre destacar a explicação de Carrazza apud Paulsen<sup>43</sup>:

[...] com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, *não* que *todos* devem ser submetidos a *todas* as leis tributárias, podendo ser gravados com *todos* os tributos, *mas, sim*, que *todos* os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com *isonomia* e *justiça*. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica. [...] Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o *fato impositivo tributário* venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a interferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. [...] O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. Tais ideias valem, também, para as *isenções tributárias*: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscrevem tais práticas.

Sendo assim, a isonomia tributária é o princípio tributário que busca garantir aos contribuintes que estão na mesma situação, o mesmo tratamento, de modo que havendo o fato gerador de um imposto e se dois indivíduos realizaram a mesma ação que gerou uma obrigação tributária, então, devem perante o fisco efetuar o pagamento do imposto. Não deve existir tratamento diferenciado para os contribuintes em igual circunstância.

Outrossim, além do locatário não ser um contribuinte do IPTU para a Fazenda Pública, a hipótese de estender a imunidade dos cultos de qualquer templo, ainda que as entidades religiosas estejam na condição de locatárias, como preconiza a PEC nº 200/2016, irá beneficiar tão somente o proprietário.

Logo, ao imunizar o locatário irá beneficiar o proprietário do imóvel, já que para a

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Fazenda Pública o sujeito passivo da regra matriz de incidência tributária do IPTU é o proprietário, então teremos um proprietário que não é entidade religiosa, mas ao alugar o imóvel para uma, terá vantagem sobre os demais proprietários que não alugam imóvel para uma instituição religiosa.

Dessa maneira, portanto, percebe-se que a PEC nº 200/2016 não deve ser transformada em Emenda à Constituição, uma vez que irá modificar a regra matriz de incidência tributária do IPTU e gerar uma celeuma no ordenamento jurídico brasileiro.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho analisou a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, especificamente, da extensão dessa imunidade para o caso de as entidades religiosas serem locatárias a partir do estudo da Proposta de Emenda à Constituição 200/2016.

Dessa maneira, buscou-se explicar a regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de modo a concluir que o fato gerador desse imposto municipal, conforme dispõe a Constituição Federal de 1988 (CRFB/88) e o Código Tributário Nacional (CTN), é ter a propriedade, o domínio útil ou a posse com *animus domini* do imóvel em questão. Sendo assim, os contribuintes, sujeitos passivos na obrigação tributária, é o proprietário, detentor do domínio ou o posseiro com a intenção de se tornar proprietário.

Destarte, resta evidente, que o locatário não é contribuinte do IPTU, de modo que não é possível garantir imunidade tributária para essa figura inexistente na relação de cobrança pela Fazenda Pública do IPTU.

A PEC 200/2016 possui como escopo a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto para o caso de uma entidade religiosa ser locatária, já que não possui condições financeiras de ser proprietária de um imóvel. Assim, para garantir o direito fundamental de liberdade de crença sem o óbice da tributação, o senador Marcelo Crivella, criou essa PEC. Vale salientar que para obter essa imunidade, é necessário utilizar o imóvel para as finalidades essenciais da entidade religiosa, ou seja, realizar as atividades religiosas.

Outrossim, a explicação dada a PEC 200/2016 é no sentido de que, geralmente, os contratos de locação possuem cláusula que transfere a responsabilidade do pagamento do IPTU do locador para o locatário e, conseqüentemente, quando uma entidade religiosa é locatária irá pagar o IPTU, dificultando assim, a realização das atividades religiosas, já que além do aluguel a instituição religiosa pagaria o IPTU e dificultaria o aluguel em determinados locais em razão do ônus tributário.

Entretanto, é fato incontroverso, consoante o Código Tributário Nacional, que os contratos particulares, no caso o contrato locação, no que concerne a responsabilidade do pagamento da obrigação tributária, não poderão ser opostos à Fazenda Pública. Dessa maneira, o locatário como figura do contribuinte do IPTU não possui validade jurídica para o Direito Tributário, já que de acordo com a regra matriz de incidência tributária os contribuintes são apenas o proprietário, o detentor do domínio útil e quem detém a posse com intenção de se tornar proprietário. Vale destacar que o locatário, em regra, não possui o *animus domini* necessário para caracterizar a responsabilidade do pagamento do tributo.

Logo, o locatário não sendo sujeito passivo na obrigação tributária de pagar o IPTU, não cabe a extensão da imunidade dos templos de qualquer culto. Além do mais, quem se beneficiaria dessa imunidade seria o proprietário do imóvel de modo que geraria a violação ao princípio da isonomia tributária, já que, por exemplo, dois proprietários alugando seu imóvel para uma entidade religiosa e o outro para um cidadão comum, o que alugou para a instituição religiosa teria a imunidade enquanto o outro proprietário não teria essa limitação ao poder de tributar do município.

Dessa forma, além da quebra da regra matriz de incidência tributária com a possibilidade de o locatário ser contribuinte do imposto, a PEC 200/2016 viola o princípio da isonomia tributária, bem como, possibilita o aumento das fraudes fiscais.

O trabalho preocupou-se em mostrar as consequências da imunidade religiosa de qualquer templo no que concerne a não instituição do IPTU, de modo que foi possível perceber que mesmo com essa limitação constitucional ao poder de tributar bem delimitada na Constituição Federal de 1988 ainda, assim, ocorre a lavagem de dinheiro, a sonegação fiscal e outros crimes fiscais, quiçá com a extensão dessa imunidade.

Ademais, é possível perceber também que é vantajoso para um proprietário de um imóvel alugar para uma instituição religiosa realizar as atividades e, consequentemente, ter a imunidade tributária ao não ser tributado o IPTU de modo que a PEC 200/2016 poderia dificultar a livre concorrência, já que seria difícil para outros locatários alugar um imóvel.

Destarte, além do desvirtuamento da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto, é cogente, perceber que ainda que exista um contrato de locação transferindo a responsabilidade do pagamento do IPTU para o locatário não possui validade para a Fazenda Pública, já que um contrato civil não pode sobrepor a Lei Maior. Por fim, o procedimento de modificação da Constituição Federal de 1988 é dificultoso, solene, já que é uma constituição rígida, não cabendo a utilização da PEC para discutir assuntos concernentes a convenções particulares.

Assim, é preciso impedir a extensão da imunidade dos templos de qualquer culto na condição de locatários a fim de evitar o desvirtuamento da regra matriz de incidência tributária do IPTU, além da violação de princípios tributários.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

BASTOS, Livia Reis. **Análise da imunidade religiosa no sistema tributário brasileiro: Questões controvertidas**. Disponível em:

<<https://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/3684/1/1/C3%ADviareisbastos.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. CCJ aprova isenção de IPTU para imóveis alugados para templos religiosos.

**Câmara dos Deputados**. Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/CIDADES/510577-CCJ-APROVA-ISENCAO-DE-IPTU-PARA-IMOVEIS-ALUGADOS-PARA-TEMPLOS-RELIGIOSOS.html>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. Ofício nº 299 (SF). **Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania**. Disponível:

<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1446210&filena me=PEC+200/2016](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1446210&filena me=PEC+200/2016)>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. Pec isenta de IPTU imóveis alugados por igrejas. **Câmara dos Deputados**.

Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/509067-PEC-ISENTA-DE-IPTU-IMOVEIS-ALUGADOS-POR-IGREJAS.html>>. Acesso em: 09 out. 2018.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 200/2016. **Câmara dos Deputados**.

Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2080470>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 200-B, de 2016 (Do Senado Federal).

**Câmara dos Deputados**. Disponível em:

<[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=E18D41BA50354BFC5DF7296F6FE3BB6B.proposicoesWebExterno2?codteor=1507421&filename=Avulso+-PEC+200/2016](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E18D41BA50354BFC5DF7296F6FE3BB6B.proposicoesWebExterno2?codteor=1507421&filename=Avulso+-PEC+200/2016)>. Acesso em: 01 jun. 2018.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 200-B, de 2016. PEC nº 133/2015. Ofício nº 299/2016 (SF). **Câmara dos Deputados**. Disponível em:

<<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020161112002000000.PDF#page=147>>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325822 – SP. Relator: Ilmar Galvão. Data de Julgamento: 18 de dezembro de 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Publicação: DJ 14 de maio de 2004. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/771870/recurso-extraordinario-re-325822-sp>>. Acesso em: 01 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 0034738-35.2012.8.26.0053 – SP. Relator: Paulo Dimas Mascaretti. Data de Julgamento: 28 de maio de 2015. Órgão Julgador: 2ª Câmara Extraordinária de Direito Público. Data de Publicação: 28 de maio de 2015. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/193143982/apelacao-apl-347383520128260053-sp-0034738-3520128260053>>. Acesso em: 09 out. 2018.

BULOS, Uadi. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade tributária dos templos de qualquer culto**. Disponível: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/Carine%20Dallagnol%20de%20Campos.pdf>>. Acesso em: 10. mar. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CRIVELLA, Marcelo. **Projeto de Crivella que isenta IPTU de templos religiosos é aprovado no Senado**. Disponível em: <<https://marcelocrivella.com.br/projeto-de-crivella-que-isenta-iptu-de-templos-religiosos-e-aprovado-no-senado/>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

CONSULTOR JURÍDICO. Imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro>>. Acesso em: 09 out. 2018.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LUCHETE, Felipe. Município pode suspender IPTU quando imóvel é alugado por igreja, decide TJ – SP. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jun-02/municipio-suspender-iptu-quando-imovel-alugado-igreja#author>>. Acesso em: 09 out. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2013**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, João Pedro dos. **Estudos críticos sobre a imunidade religiosa**. Disponível em: <<https://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/3311/1/jo%C3%A3opedrodossantos.pdf> >. Acesso em: 09 out. 2018.

SANTOS, Victor Hugo Elpídio dos. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: Um estudo sobre os fundamentos axiológicos da imunidade dos templos de qualquer culto e seu desvirtuamento na PEC 200/2016**. Santa Rita, 2016.