



CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

BRUNO DE SOUZA DOMINGOS

**O NÃO PAGAMENTO DE ICMS PELOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO NO ESTADO DO PARANÁ: ISENÇÃO
OU IMUNIDADE?**

BRUNO DE SOUZA DOMINGOS

**O NÃO PAGAMENTO DE ICMS PELOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO NO ESTADO DO PARANÁ: ISENÇÃO
OU IMUNIDADE?**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Bacharelado em
Direito da Faculdade de Apucarana – FAP,
como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientador: Profº. Esp. Denner Octavio de
Oliveira Dias.

Apucarana
2023

BRUNO DE SOUZA DOMINGOS

**O NÃO PAGAMENTO DE ICMS PELOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO NO ESTADO DO PARANÁ: ISENÇÃO
OU IMUNIDADE?**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Bacharelado em
Direito da Faculdade de Apucarana – FAP,
como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito, com nota final igual
a _____, conferida pela Banca
Examinadora formada pelos professores:

COMISSÃO EXAMINADORA

Profº. Esp. Denner Octavio de Oliveira Dias.
Faculdade de Apucarana.

Profª. Esp. Fernanda Freitas de Araújo.
Faculdade de Apucarana.

Profº. Me. Adriano Moreira Gameiro
Faculdade de Apucarana.

Apucarana _____ de _____ de 2023

“Mas buscai primeiro o Reino de Deus, e a sua Justiça, e as demais coisas vos serão acrescentadas. ”

Jesus Cristo

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu Deus na unidade do pai, do filho Jesus Cristo, que se entregou pelos meus pecados, e ao Espírito Santo nosso consolador, que sempre esteve ao meu lado me guiando e proporcionando forças para chegar ao término da graduação, na qual devo minha vida eternamente.

A minha querida mãe Rosângela de Souza, mãe amorosa e dedicada, exímia mulher, desde meu nascimento até a fase adulta, nunca mediu esforços para proporcionar aos seus quatro filhos uma excelente educação, sempre apoiando e incentivando a busca pelo conhecimento e acreditando na conquista dos nossos sonhos.

A minha digníssima esposa Letícia da Silva Ribeiro Domingos por fazer parte da minha vida, sempre me auxiliando em tudo, inclusive na graduação, minha melhor amiga que esteve ao meu lado nos momentos bons e ruins. Exemplo de esposa e mulher. Obrigado meu amor.

Aos meus amados irmãos Danielle Maria dos Santos Silva, Gabriel Donizete Domingos e Emilly Vitória de Souza Silva, sempre presentes ao meu lado, me apoiando, sendo meus amigos e companheiros.

Agradeço imensamente aos meus padrinhos Aparecida e Dorival, que sempre me passaram valores morais, ensinando-me desde a tenra idade o caminho da retidão, sendo uma referência em minha jornada.

Por fim, agradeço a todos os meus amigos, colegas, professores e colaboradores da instituição FAP, que transmitiram ao longo desta jornada seu conhecimento e suas experiências para minha formação acadêmica, em especial meu orientador profº. Esp. Denner Octavio de Oliveira Dias, brilhante advogado, e ao advogado Danylo Fernando Acioli Machado, que me proporcionou todo suporte para conclusão deste trabalho.

Muito obrigado!

DOMINGOS, Bruno de Souza. **O não pagamento de ICMS pelos Templos de qualquer culto no Estado do Paraná: Isenção ou Imunidade?** Trabalho de Conclusão do Curso. Graduação em Direito. Faculdade de Apucarana - FAP. Apucarana/PR. 2023.

RESUMO

A presente monografia se dedica ao aprofundamento teórico acerca do não pagamento de ICMS pelos templos de qualquer culto, no Estado do Paraná, visando a análise da Constituição Federal, da legislação tributária e de julgados sobre o assunto para sanar e esclarecer as controvérsias que o cerceiam, esclarecendo o direito ao não pagamento de ICMS por templos de qualquer culto à luz da Constituição Federal e da legislação disponível sobre o tema. Dessa forma, o trabalho busca compreender os fundamentos jurídicos que dão respaldo ao não pagamento de ICMS pelos templos de qualquer culto. Além disso, o trabalho se voltará para a realização de uma análise a fim de compreender se, no Estado do Paraná, o não pagamento de ICMS pelos templos de qualquer culto consiste em uma isenção fiscal ou uma imunidade tributária.

PALAVRAS CHAVES: ICMS; Isenção; Imunidade tributária; Templos de qualquer culto.

DOMINGOS, Bruno de Souza. **The non-payment of ICMS by temples of any cult in the state of Paraná: Exemption or Immunity?** Course Conclusion Paper. Law Degree. Faculty of Apucarana - FAP. Apucarana/PR. 2023.

ABSTRACT

This monograph is dedicated to a theoretical study of the non-payment of ICMS by temples of any cult in the state of Paraná, with a view to analyzing the Federal Constitution, tax legislation and judgments on the subject in order to resolve and clarify the controversies that surround it, clarifying the right to non-payment of ICMS by temples of any cult in the light of the Federal Constitution and the legislation available on the subject. In this way, the work seeks to understand the legal foundations that support the non-payment of ICMS by temples of any cult. In addition, the work will turn to an analysis in order to understand whether, in the state of Paraná, the non-payment of ICMS by temples of any cult consists in a tax exemption or a tax immunity.

KEY-WORDS: ICMS; Tax Exemption; Tax Immunity; Temple of any cult.

LISTA DE ABREVIATURA

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

COSIP ou CIP - Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto de Exportação

IEG – Imposto Extraordinário de Guerra

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto Sobre Serviços

ITBI- Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto sobre a Transição Causa Mortis e Doações

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

PIS – Programa de Integração Social

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ-PR - Tribunal de Justiça do Estado do Paraná

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Distribuição de competências para a instituição de impostos.....	32
--	-----------

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DO DIREITO TRIBUTÁRIO	13
2.1 Princípios Constitucionais Tributários	13
2.1.1 Princípio da Legalidade Tributária	14
2.1.2 Princípio da Isonomia	15
2.1.2.1 Princípio da Uniformidade Geográfica	16
2.1.3 Princípio da Capacidade Contributiva	17
2.1.4 Princípio da Vedação ao Confisco	17
2.2 Conceito de Tributo e Tributação	18
2.3 Natureza Jurídica do Tributo	21
2.4 Classificação das Espécies Tributárias e seus respectivos Fatos Geradores	22
2.4.1 Taxas	24
2.4.2 Contribuições de Melhoria	25
2.4.3 Empréstimos Compulsórios	27
2.4.4 Contribuições Sociais	28
2.4.5 Impostos	29
2.4.5.1 Impostos Federais, Estaduais e Municipais	31
2.4.5.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	32
3 ISENÇÃO FISCAL E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	36
3.1 Isenção Fiscal, Não Incidência, Alíquota Zero: Conceito e Fundamentação Jurídica	37
3.2 Imunidade Tributária: Conceito e Fundamentação Jurídica	38
3.2.1 Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto	40
4 O NÃO PAGAMENTO DE ICMS PELOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO ..	44
4.1 Conceito de Templos de qualquer culto e Liberdade Religiosa	45
4.2 Contribuinte de Fato ou de Direito?	47
4.3 Verificação da Imunidade Tributária ou Isenção Fiscal	48
4.4 Análise das Decisões Judiciais e Fundamentos Jurídicos	53
5 CONCLUSÃO	55

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56
---	-----------

1.INTRODUÇÃO

A liberdade de expressão e manifestação religiosa são direitos garantidos desde a Carta de Declaração dos Direitos Humanos de 1948, pelo seu artigo 18. Para que ocorresse de fato o livre exercício das práticas religiosas foi outorgado o não pagamento de impostos para templos de qualquer culto. Vale ressaltar que tal medida abrange diversas formas de expressão religiosa, considerando a laicidade do Estado democrático de direito, previsto no artigo 5º, VI, CF/88.

Sendo esse um direito fundamental expresso na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, promulgada sob a proteção de Deus, assim descrito em seu preâmbulo, que também traz deveres, direitos e garantias a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país. Porém, para que o Estado Democrático de Direito garanta efetivamente o desenvolvimento do país, é necessário um sistema de tributação com arrecadação e destinação criteriosa para que o povo brasileiro de fato tenha seus direitos garantidos. Nossa carta magna no artigo 5º, incisos VI e VII, recepcionando o Código Tributário Nacional de 1966, assegura a liberdade e assistência religiosa a todos sem distinções.

Este sistema onde se encontra englobado a Constituição Federal, Código Tributário Nacional, leis complementares responsáveis pela veiculação das normas gerais, leis ordinárias, tratados internacionais, atos do Poder Executivo Federal com força de lei, atos exclusivos do Poder Legislativo, resoluções do Senado Federal e o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, demonstra que para os entes federados sendo eles União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituíam e cobrem os tributos, devem seguir diretrizes a serem respeitadas pelo Poder Público.

Por meio da legislação é instituído limitações na capacidade do poder de tributar, particularmente para os templos de qualquer culto, o que está previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88. Especificamente no parágrafo 4º do mesmo artigo a não incidência refere-se a patrimônio, renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades. A cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto é uma prática vedada também pelo artigo 9º, inciso IV, alínea “b” do CTN.

Considerando a limitação do poder de tributar do Estado sobre os templos de qualquer culto, este trabalho realizará um aprofundamento jurídico do conceito de tributo, perpassando o conceito de impostos para designar especificamente o conceito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Discorrendo sobre os princípios constitucionais tributários, diferenciando o conceito de isenção e imunidade, por fim trazendo casos de pagamento indevidos de ICMS pelos templos de qualquer culto.

O presente trabalho também se ocupará em ressaltar a diferença entre os conceitos de tributo, sendo esse gênero e suas espécies, sendo elas, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios, contribuições especiais e impostos. Essa derradeira será tratada de maneira especial, visto que nela incidirá o não pagamento pelos templos de qualquer culto. Deixando esclarecido que o não pagamento pelos templos de qualquer culto se dá somente na espécie tributária impostos, não recaindo nas demais espécies tributárias.

A presente monografia, portanto, dedica-se ao estudo do não pagamento de ICMS pelos templos de qualquer culto. Interpelando a verificação da ocorrência de isenção fiscal ou imunidade tributária. Buscando definir os contribuintes de fato e de direito. Realizando análise de casos onde ocorre o pagamento indevido, com análise das decisões jurisprudenciais pertinentes ao caso.

2. DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tem-se que é de suma importância para o devido entendimento do trabalho uma análise sobre o direito tributário, o que se fará neste capítulo, sem, por óbvio, exaurir o tema, mas apontando, ainda que de forma macro, os pontos necessários para elucidar o escopo proposto.

Anteriormente não existia um ramo do direito para tratar a arrecadação tributária, ela sempre aparecia inserida no direito administrativo. Com o passar do tempo surge um ramo autônomo denominado direito financeiro para tratar de questões relativas a receita e despesa do Estado. Porém, apenas no século XX a tributação passa a ser tratada de maneira sistematizada, originando o direito tributário, abrindo espaço para o estudo de princípios e institutos próprios para imposição e arrecadação de tributos. Como ressalta Marco Aurélio Greco:

O direito tributário é, talvez, o único ramo do direito com data de nascimento definida. Embora, antes disso, existiam estudos sobre tributação, especialmente no âmbito da ciência das finanças, pode-se dizer que foi com a edição da Lei Tributária Alemã de 1919 que o direito tributário começou a ganhar uma conformação jurídica mais sistematizada. Embora o tributo, em si, seja figura conhecida pela experiência ocidental há muitos séculos, só no século XX seu estudo ganhou uma disciplina abrangente, coordenada e com a formulação de princípios e conceitos básicos que o separam da ciência das finanças, do direito financeiro e do Administrativo.¹

Conforme citado, o direito tributário levou algum tempo para ter suas características independentes, com princípios específicos, buscando a normatização da regulação entre a administração estatal e os contribuintes

2.1 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários normatizam e restringem a atividade tributante, resguardando o contribuinte e regulando o poder de tributar do fisco. Paulsen elenca como princípios tributários a capacidade contributiva, capacidade colaborativa, segurança jurídica, igualdade, praticabilidade, neutralidade e transparência²

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 147.

² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 81.

Eles apresentam uma duplicidade visto que ao mesmo tempo em que preveem as garantias fundamentais do contribuinte enquanto limita o poder de tributar. Alexandre Mazza destaca os princípios tributários no Sistema Tributário Nacional:

- 1) legalidade (arts. 150, I, da CF e 97 do CTN);
- 2) anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*, da CF);
- 3) isonomia (art. 150, II, da CF);
- 4) irretroatividade (art. 150, III, *a*, da CF);
- 5) vedação do confisco (art. 150, IV, da CF);
- 6) uniformidade geográfica (art. 151, I, da CF);
- 7) não limitação (art. 150, V, da CF);
- 8) não cumulatividade (arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da CF);
- 9) seletividade (arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da CF);
- 10) não discriminação quanto à procedência ou destino (art. 152 da CF);
- 11) princípio do *non olet* (art. 118, I, do CTN).³

Dentre os onze princípios citados, serão aprofundados quatro destes, com maior relevância para o estudo em questão. Entretanto todos possuem sua importância para normatização do direito tributário como um todo.

2.1.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade expressa a necessidade de engendrar lei para estabelecer a criação, modificação ou extinção de tributos. Tal princípio regula a ação estatal amparando o contribuinte de abusos decorrentes de ilegalidades. Igualmente conhecido como tipicidade cerrada e estrita legalidade, norteando todos os ramos do ordenamento jurídico, busca a veracidade das normas com respaldo constitucional para aplicação concreta de qualquer medida. Explícito no art. 5º, inciso II, da CF/88, pode-se compreender que é por intermédio da legislação que existe obrigatoriedade em determinada ação.⁴ Isso está delineado com o art. 150, I, da CF/88 que afirma que sem a criação de uma lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem realizar aumentos nos tributos.⁵

³ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 139 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 01 abr. 2023

⁴ Art. 5º, II, CF/88: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

⁵ Art. 150, I, CF/88: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça

De maneira a corroborar com o texto constitucional, o art. 97 do CTN complementa ao relatar que é somente por intermédio da lei que se pode instituir ou extinguir tributos, bem como sua majoração ou redução. Também somente lei pode definir o fato gerador de um tributo e sua alíquota e base de cálculo.⁶ Mazza sintetiza que:

Analisando associadamente os preceitos contidas na Constituição Federal e no CTN, verifica-se que o princípio da legalidade tributária tem o seguinte conteúdo: a INSTITUIÇÃO, MAJORAÇÃO, REDUÇÃO ou EXTINÇÃO DE TRIBUTOS sempre DEPENDEM DE LEI.⁷

Desta forma, tal princípio estabelece aspectos essenciais para se estabelecer o tributo, majoração, definição do fato gerador, penalidades, fixação de alíquota e base de cálculo, não sendo possível a regulamentação por outro meio a não ser por força de lei.

2.1.2 Princípio da Isonomia

O art. 5º da CF/88 estabelece que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção, devendo cada indivíduo ser tratado com isonomia na medida de sua desigualdade.⁸ Na seara tributária, o princípio da isonomia é retratado no art. 150, II, CF/88, que dispõe acerca do tratamento de igualdade entre os contribuintes de situação equivalente, vetando que haja um tratamento diferenciado entre eles.⁹

⁶ Art. 97, CTN: Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades

⁷ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 140 p.

Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 25 mar. 2023.

⁸ Art. 5º, CF/88: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

⁹ Art. 150, II, CF/88: 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

Tal princípio garante, portanto, que não haja privilégios de tratamento para nenhum contribuinte, equiparando-os desde que estejam em situação análoga. Bem como afirma Paulsen, o princípio da isonomia “constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária”.¹⁰ Sendo assim, as entidades religiosas em geral possuem a prerrogativa de anteparo tributário. Cabe salientar que grupos como satanismo, sociedade teosófica, cultura racional, entre outras, não são consideradas como entidades religiosas, não prestando assim um culto, nem professando fé em um deus, conseqüentemente, não estão em paridade religiosa. Desta forma não possuem proteção legal referente ao não pagamento de impostos.

Constata-se que, à luz da constituição, alguns critérios de comparação devem ser observados para identificarmos igualdade tributária entre contribuintes. Não podendo haver equiparação somente por aparência de igualdade, mas sim a análise das intenções com parâmetros constitucionais e aceitáveis para que tal princípio seja respeitado e utilizado, não somente no direito tributário, mas em todo ordenamento jurídico brasileiro.

2.1.2.1 Princípio da Uniformidade Geográfica

Pode-se dizer que a uniformidade geográfica é uma ramificação do princípio da isonomia, no qual se igualam os entes da federação de forma tributária, sendo vedado à União aplicar alíquotas diferentes no território nacional, o que aparece no art. 151, I, da CF/88.¹¹ Por mais que o artigo citado apresente uma vedação incumbente à União, de modo extensivo os estados, municípios e o distrito federal também se encontram incluídos nesta proibição, conforme Mazza:

Embora o art. 151, I, da Constituição Federal faça referência somente aos tributos da União, deve-se concluir que, por simetria, a mesma vedação é extensiva a Estados, Distrito Federal e Municípios, que não poderão instituir tributo diferenciado nos seus respectivos territórios, desigualando as alíquotas de acordo com a região, cidade, bairro ou localidade onde ocorrer o fato gerador, sob pena de frontal violação ao princípio da uniformidade geográfica.¹²

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p 161.

¹¹ Art. 151, I, CF/88: É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

¹² MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 573 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 25 mar. 2023.

Todavia, a parte b do art. 151, I, da CF/88 demonstra uma exceção à medida em que permite a concessão de incentivos fiscais, visando o crescimento econômico equiparado entre as diferentes localidades do território nacional. Exemplificando a exceção citada, é possível mencionar a Zona Franca de Manaus, que possui incentivos fiscais, de modo a fomentar o comércio local, promovendo o crescimento da região do Amazonas.

2.1.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva aparece como um desdobramento do princípio da isonomia, que se fundamenta no tratamento respaldado em igualdade para aqueles que se encontram em situação semelhante, da mesma maneira tratando desigualmente com base nas desigualdades. O que se encontra regulamentado no art. 145, § 1º, da CF/88.¹³ Para Mazza, “o princípio da capacidade contributiva é um comando dirigido ao legislador, obrigando que todos os tributos (Supremo Tribunal Federal) sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.¹⁴

Sendo assim, a cobrança de impostos deve seguir um aumento gradual considerando a condição monetária do contribuinte, independentemente de sua situação financeira, dentro dos limites mínimos e máximos. Mínimo à medida em que garante o ínfimo existencial e máximo através da vedação ao confisco.

2.1.4 Princípio da Vedação ao Confisco

O ato confiscatório se constitui em uma ação punitiva com apreensão de bens sem indenização prévia. Conforme diz o art. 150, IV, da CF/88, a tributação não pode ocorrer de maneira exacerbada a ponto de inviabilizar a manutenção do bem, assim como o exercício de atividades econômicas.¹⁵ Devido repercussão geral o Supremo Tribunal Federal julgou o recurso extraordinário nº 582.461/SP, de forma a inibir tal prática, conforme decisão abaixo:

¹³ Art. 145, § 1º, CF/88: 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.

¹⁴ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 154 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 25 mar. 2023.

¹⁵ Art. 150, IV, CF/88: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.
2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais.
3. Publiquem. Brasília, 2 de outubro de 2014. Ministro MARCO AURÉLIO Relator.¹⁶

Tal princípio pode ser aplicado em todas as espécies tributárias, porém como não há especificação de uma cobrança máxima que o ente tributário possa aplicar, existe uma lacuna sobre o que seria um tributo confiscatório. Contudo, fica claro que alíquotas superiores a 100% demonstram a intenção de desapropriação do bem e não de tributação, conforme entendimentos dos tribunais superiores. Isso pode ser aplicado aos templos de qualquer culto, visto que eles não objetivam o lucro e, portanto, são mais vulneráveis às cobranças tributárias.

2.2 Conceito de Tributo e Tributação.

Tendo em vista os princípios abordados, que dão respaldo à normatização do direito, serão versados os conceitos de tributo, tributação e direito tributário.

Como discorre Domingos, “a palavra tributo tem por origem a expressão *tibus, tributus ou tributum* (latim) e traz, na sua essência, a ideia de pagamento por dependência ou homenagem”¹⁷. Desta forma é possível concluir que inicialmente os tributos foram pagos como forma de homenagem, um agradecimento, ou um presente, era um ato voluntário destinado a líderes e reis, ou seja, pessoas de destaque e relevância para a sociedade em questão.

¹⁶ STF - RE: XXXXX GO, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/10/2014, Data de Publicação: DJe-199 DIVULG 10/10/2014 PUBLIC 13/10/2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/25291948>. Acesso: 03 ago 2023.

¹⁷ DOMINGOS, S. de O. A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2015.

Com o passar do tempo, o tributo se tornou algo obrigatório como forma de dar poder ao Estado, tal como afirma Martins “tenho, pois para mim que o tributo é o principal elemento da história depois do homem, pois é o instrumento que dá força ao Estado”¹⁸.

No Brasil colônia já eram cobrados tributos, como por exemplo, o quinto pago à coroa portuguesa que representava um quinto da riqueza produzida no território. Com a proclamação da república em 1889, após diversos conflitos, promulga-se a constituição brasileira no ano de 1891, a primeira eleita democraticamente, a partir dela, publica-se a lei do orçamento nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, que institui a cobrança do imposto de renda, que será abordado mais adiante neste trabalho.

Após percorrido a evolução histórica do tributo o grande doutrinador Ruy Barbosa Nogueira conceitua o tributo:

Os tributos são receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com seu poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário ¹⁹

Paulsen também discorre sobre o conceito de tributo que pode ser compreendido por meio do texto constitucional, afirmando que:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que se consubstancie em atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público ou, ainda, para o custeio de atividades estatais diretamente relacionadas ao contribuinte. ²⁰

A CF/88, portanto, recepciona a definição de tributo apresentada no CTN no art. 3º, que diz que tributo não é uma sanção, antes é prestação pecuniária compulsória instituída através da lei.²¹ Ou seja, o tributo possui natureza obrigacional,

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva – Uma teoria do tributo – (2005 – pag. 225 – quartier latin).

¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

²⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p 44.

²¹ Art. 3º, CTN: 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.

devendo ser pago em moeda nacional, exceto dação em pagamento de bens imóveis, conforme preceitua o inciso XI do art. 156 do CTN, não possuindo caráter punitivo, mas sim arrecadatório, com a função de simplesmente encher os cofres públicos, regulatório quando possui a função de ajustar um produto ou serviço no mercado, e por fim com a função de custear instituição específica.

A partir do exposto, torna-se nítida a essencialidade dos tributos para um bom funcionamento da sociedade, bem como para a garantia dos direitos dos cidadãos. Nesse sentido, Alessandro Mendes Cardoso ressalta que:

O cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade.²²

De acordo com Alessandro Mendes Cardoso, o cidadão possui a responsabilidade de contribuir com o ente estatal, visto que é por meio dessa arrecadação que os serviços públicos são custeados. Percebe-se, portanto, que o fato de sonegar tributos se concretiza na inibição da efetivação dos direitos dos cidadãos. Dessa forma, o ato de pagar tributos se constitui em responsabilidade social.

A tributação vem desde a existência de uma sociedade organizada, com a captação de recursos para custeio e manutenção dos direitos fundamentais e sociais de uma coletividade. Ela pode ser definida como a relação de cobrança dos tributos entre Estado e contribuinte. Conforme aborda Paulsen:

Resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário.²³

²² CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p147.

²³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. 659 p.

Claramente, observa-se que para termos uma sociedade organizada e próspera, são necessários recursos para efetivação dos direitos fundamentais. Assim, a tributação é o modo pelo qual os recursos são adquiridos.

Por fim, o Direito Tributário como ramo autônomo da legislação normatiza e fiscaliza toda a esfera tributária nacional por meio da CF/88 e do Código Tributário Nacional (CTN), lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, originalmente lei ordinária, publicado sob a égide da constituição federal de 1946, recepcionado pela CF/88 como lei complementar, que traz em seu texto normas gerais de direito tributário, tendo como base também tratados, convenções internacionais e de forma subsidiária, jurisprudências, costumes tributários, resoluções e decretos em matéria tributária.

2.3 Natureza Jurídica do Tributo

De acordo com o art. 4º do CTN o fato gerador da obrigação tributária é o que determina a natureza jurídica do tributo.²⁴ Conforme a lei, a determinação da natureza jurídica do tributo advém de seu fato gerador. O fato gerador por sua vez, consiste em um evento previsto em lei que dá origem à obrigação tributária, ou seja, é a situação concreta que faz surgir a necessidade de pagamento do tributo. É o acontecimento que provoca a incidência do tributo sobre determinada pessoa ou situação. Cada tipo de tributo está associado a um fato gerador distinto, que é definido por legislação tributária específica. Como um exemplo, o CTN define em seu art. 16 o fato gerador para os impostos, afirmando que o fato gerador dessa espécie tributária consiste em uma situação voltada para o contribuinte e não uma situação relacionada a qualquer atividade estatal.²⁵ Outro exemplo é a determinação do fato gerador para as taxas no art. 77 do CTN, que diz que a prestação de serviço público específico e divisível ao contribuinte é fato gerador para as taxas, além do exercício regular do poder de polícia.²⁶

²⁴ Art. 4º, CTN: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

²⁵ Art. 16, CTN: imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

²⁶ Art. 77, CTN: As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição

Dessa forma, pode-se concluir que a natureza jurídica do tributo tem sua determinação exclusivamente pelo fato gerador. Esse se dá por meio de legislação específica e se constitui em algo que cria a necessidade do pagamento de determinado tributo. Assim, cada tipo de tributo possui seu fato gerador específico, previsto na legislação, não sendo relevante a destinação do produto arrecadado para definição do fato gerador. O conceito aprofundado de fato gerador e peculiaridades de cada espécie tributárias com seu respectivo fato gerador será abordado a seguir.

2.4 Classificação das Espécies Tributárias e seus respectivos Fatos Geradores

Partindo do disposto no art. 145, CF/88 que diz que é de competência da União, do Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituir taxas, impostos e contribuições de melhoria,²⁷ juntamente com CTN no seu art. 5º, é apresentada a classificação de três espécies tributárias, onde o tributo é gênero e conforme citado no artigo anterior as taxas, os impostos e as contribuições de melhoria são suas espécies. Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) juntamente com a doutrina majoritária acrescenta a classificação de outras espécies tributárias como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, também chamadas de contribuições, cabendo somente à União instituí-los conforme disposto na CF/88 nos art. 148 e 149 que aborda que, através de lei complementar, somente a União pode instituir o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.²⁸

Por conta da tamanha peculiaridade os empréstimos compulsórios e as contribuições são abordadas em artigos específicos cabendo a União sua instituição

²⁷ Art.145, CF/88: 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

²⁸ Art. 148, CF/88: A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149, CF/88: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

e cobrança, conforme exposto, ao todo temos cinco espécies de tributos consolidados pela esmagadora parte dos doutrinadores, sendo eles:

- A) Impostos;
- B) Taxas;
- C) Contribuições de melhorias;
- D) Empréstimos compulsórios;
- E) Contribuições especiais

É possível que Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP) seja considerada na classificação de tributo, conforme Eduardo Sabbag que diz:

Em tempo, ressalte-se que há vozes na doutrina defendendo que, com o advento da Emenda Constitucional n.º 39/2002, a qual trouxe à baila a municipal Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP; art. 149-A da CF), passou a vigor uma teoria indicadora de seis distintas espécies tributárias, ou seja, uma “teoria hexapartida”.²⁹

A sussurros de um possível surgimento de mais uma espécie tributária, advindo da emenda constitucional nº 39/2002, contudo por hora, fiquemos com a teoria pentapartida defendida por grande parte dos doutrinadores

A seguir serão apresentadas breves explanações acerca das espécies tributárias, bem como seus respectivos fatos geradores. As espécies tributárias e suas classificações são de suma importância devido suas diferenças jurídicas, que por sua vez, cada uma possui sua especificidade de tratamento e aplicação.

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 61 p.

Disponível em:

[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]/4). Acesso em: 21 jun. 2023.

2.4.1 Taxas

O art. 145, inciso II e § 2º da CF/88 aborda especificamente sobre as taxas, afirmando que as taxas decorrem do exercício do poder de polícia e dos serviços públicos prestados aos contribuintes, não podendo ter uma base de cálculo própria de impostos.³⁰ Observa-se que taxa é um tributo vinculado a uma ação estatal, um serviço governamental específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou em decorrência da fiscalização de órgão público com atribuições de poder de polícia. Assim as taxas são cobradas em virtude de um serviço ou do exercício do poder de polícia com finalidade específica com determinação do destino de seu produto, sendo essa a grande diferença entre taxa e imposto, este, não possui uma finalidade específica. Assim podemos dizer que as taxas se dividem em subespécies: taxa de serviço e taxa de polícia.

De acordo com o art. 77 do CTN, taxa é um tributo que possui a utilização dos serviços públicos e o exercício regulador do poder de polícia como seu fato gerador.³¹ Eduardo Sabbag conceitua taxa de serviço ao dizer que:

A taxa de serviço será cobrada em razão da prestação estatal de um serviço público específico e divisível. Note que são requisitos cumulativos, que dão os limites necessários à exigibilidade da taxa de serviço, sempre dotada de especificidade e divisibilidade, segundo dispõe o art. 79, II e III, do CTN. Ressalte-se que a prestação do serviço público poderá ser de utilização efetiva (art. 79, I, a, do CTN) ou potencial (art. 79, I, b, do CTN).³²

Para que a taxa de serviço seja cobrada basta que o serviço seja divisível. Ou seja, possível de fracionamento entre os contribuintes. Porém não é cobrada de forma necessariamente proporcional ao uso, pois estando posto à disposição do contribuinte, será irrelevante a utilização direta para sua cobrança, sendo assim, obrigatório o pagamento. Para agregar como exemplo de serviços

³⁰ Art. 145, CF/88: 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. (...)

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

³¹ Art. 77, CTN: que tem como fato gerador o exercício regulador do poder de polícia, ou a utilização efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível.

³² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 65 p. Disponível em:

[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]/4). Acesso em: 27 Jun 2023

prestados, é possível citar o serviço de luz, gás, esgotamento sanitário e coleta de lixo.

O STJ descreve que a taxa decorrente do poder de polícia está vinculada a atuação administrativa do Estado.

convém classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que têm origem, ensejo e justificativa no vigiar e punir, ou seja, na fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando a categoria das taxas de serviço para aquelas que se desenvolvem em função do interesse do usuário, ante a compreensão de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço³³

Fica clara a diferenciação das espécies de taxas com caráter fiscalizatório, com o Estado como maior interessado, e a taxa decorrente de um serviço cabendo ao contribuinte sua efetivação. De forma a ir além, Eduardo Sabbag diferencia taxa de tarifa como:

A tarifa, uma espécie de preço público, é o preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionistas de serviços públicos (concessionárias e permissionárias), como se fossem vendedoras. Já a taxa, como estudado, é tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.³⁴

Por fim, A tarifa é espécie de preço público, não sendo considerado tributo, estando vinculada ao preço de venda do bem ou serviço, sendo prestado por pessoa jurídica privada ou pública, estando sujeito ao direito administrativo e não ao direito tributário, sendo aplicado por meio de permissão ou concessão, decorrente de contrato administrativo, não podendo ser cobrado mediante poder de polícia, devendo ser cobrado de forma proporcional ao uso.

2.4.2 Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária que está prevista no art. 45, inciso III da CF/88, o qual afirma que as contribuições de melhoria são decorrentes de obras públicas e podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e

³³ STJ, Primeira Seção, REsp 1.405.244/SP, 2018

³⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 67 p. Disponível em:

[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]/4). Acesso em: 27 Jun 2023

Municípios.³⁵ Alguns autores abordam definições para essa espécie tributária, para Hely Lopes Meirelles "a contribuição de melhoria é o tributo que incide sobre os proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas que lhes proporcionem uma especial valorização".³⁶

De maneira complementar, Aliomar BALEEIRO defende que a contribuição de melhoria "é forma de recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio".³⁷ Sidney Saraiva Apocalypse disserta acerca da contribuição de melhoria, afirmando que ela é: "Um tributo vinculado que se insere na competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios e que tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária decorrente de execução de obra pública"³⁸. Além disso, a previsão legal para a cobrança da contribuição de melhoria também se encontra art. 81 do CTN, afirmando que esse tributo é instituído com a finalidade de custear obras públicas que promovam uma valorização imobiliária, seu limite é a despesa e não pode gerar uma cobrança maior para o contribuinte do que o acréscimo do valor que a obra resultou em seu imóvel.³⁹

A leitura desse artigo permite a compreensão da função dessa espécie tributária, que consiste em custear obras públicas que resultem em valorização imobiliária. Isso se concretiza quando o poder público realiza uma obra gerando, como resultado, um aumento no valor dos imóveis localizados na área beneficiada, sendo esse aumento ou valorização do imóvel o fato gerador do tributo em questão. O art. 82 do CTN dispõe sobre os requisitos mínimos para a cobrança da contribuição de melhoria, sendo eles a publicação de memorial descritivo, orçamento do custo, a parcela do custo que será financiada pela contribuição, a zona que será beneficiada pela obra e o fator e absorção da valorização da zona atingida por ela.

Além disso, é necessário que seja realizada uma fixação de prazo maior que trinta dias para a impugnação, dos elementos citados, pelos interessados. Também é

³⁵ Art. 45, III, CF/88: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

³⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p.143.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p.319.

³⁸ APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A contribuição da melhoria: o dever político da sua cobrança. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p.16.

³⁹ Art. 81, CTN: A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

necessário que haja a regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação.⁴⁰ É importante ressaltar que a contribuição de melhoria é um tributo com natureza vinculada, ou seja, sua arrecadação está vinculada à realização de obras públicas que resultem em valorização imobiliária. Além disso, a instituição dessa contribuição deve observar os princípios constitucionais, como o da legalidade, da publicidade e da não confiscatoriedade.

2.4.3 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é uma espécie tributária de competência exclusiva da União, prevista no art. 148 da CF/88, e serve para atender despesas extraordinárias, advindas de calamidades públicas ou de guerra, podem ocorrer também em casos urgentes de investimento público, desde que seja de interesse nacional.⁴¹ Os empréstimos compulsórios aparecem também no art. 15 do CTN, que dispõe, de maneira análoga à CF/88, que esse tributo ocorre em casos excepcionais de guerra, calamidade pública ou conjuntura que demande uma absorção temporária de poder aquisitivo.⁴² Por meio disso, percebe-se que o empréstimo compulsório

⁴⁰ Art. 82, CTN: A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

⁴¹ Art. 148, CF/88: A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁴² Art. 15, CTN: Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

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

possui caráter extraordinário, podendo ser instituído em casos de guerra, calamidade pública, investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Sua finalidade é obter recursos para suprir essas necessidades específicas e temporárias do Estado.

Como um exemplo para concretizar essa espécie de tributo, é possível citar o empréstimo compulsório realizado pelo Plano Collor.⁴³ Por meio desse plano, as poupanças foram confiscadas como forma de empréstimo ao governo. Sendo o único caso concreto até o momento que se teve registro no país, contudo foi realizado de forma ilegítima, devido a desequilíbrio econômico da época, não foi demonstrado o encaixe nos casos previstos em lei, não foi instituído por lei complementar como demanda a legislação, mas sim por medida provisória.

Segundo Marcus Abraham os empréstimos compulsórios não possuem fato geradores específicos, sendo a descrição legal apenas pressupostos para sua criação, através da lei complementar que será posto o fato gerador, podendo ser instituído por fato econômico qualquer.⁴⁴

2.4.4 Contribuições Sociais

A CF/88 em seu art. 149 diz que somente a União tem a competência para a instituição de contribuições sociais.⁴⁵ Conforme disposto no texto constitucional, compete a União de forma privativa a instituição de tal tributo, porém vale lembrar que no § 1º no mesmo artigo, temos a prerrogativa também para os Estados, Municípios e o Distrito Federal para instituição de contribuições sociais no que diz respeito ao custeio de benefícios de seus servidores no regime próprio de previdência.

Para Marcus Abraham “o que caracteriza a espécie tributária contribuições é a destinação vinculada do produto da sua arrecadação”⁴⁶. Ou seja, a finalidade para

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

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

⁴³ VERSIGNASSI, Alexandre. **O que foi o confisco da poupança?** Disponível em:

<https://vocesa.abril.com.br/coluna/guru/o-que-foi-o-confisco-da-poupanca>. Acesso em: 04 out. 2023.

⁴⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2022. 441 p.

⁴⁵ Art. 149, CF/88: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁴⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2022. 440 p.

que são instituídas é elemento fundamental para sua validade. Enquanto as outras espécies tributárias cuidam em definir sua competência a partir de seus fatos geradores, as contribuições estabelecem a base de cálculo e a finalidade do tributo como primordial.

Mazza conceitua as contribuições sociais como “tributos federais instituídos para financiamento da Seguridade Social”.⁴⁷ A CF/88 em seu art. 194 afirma que “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”⁴⁸. Mazza cita como exemplos de contribuição social o:

PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social – Lei Complementar n. 7/70), o Pasep (Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Lei Complementar n. 8/70), a Cofins (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Lei n. 10.833/2003), a Cofins-Importação (Lei n. 10.865/2004), a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – Lei n. 7.689/88) e a Contribuição Social do Trabalhador (art. 11, parágrafo único, c, da Lei n. 8.212/91)⁴⁹

O autor afirma que é necessário distinguir as contribuições sociais das previdenciárias, para não as confundir. Enquanto as contribuições sociais estão relacionadas ao custeio da seguridade social, as contribuições previdenciárias se voltam para o custeio dos benefícios previdenciários. Por fim é relevante mencionar que as contribuições sociais são instituídas e disciplinadas por lei ordinária ou medida provisória, contudo sendo nova fonte de custeio, faz-se necessário lei complementar para sua efetividade. Submetendo assim de forma exclusiva a anterioridade nonagesimal e não sendo obrigatório a aplicação da anterioridade anual.

2.4.5 Impostos

Os impostos são definidos pelo art. 16 do CTN como tributos que tem por fato gerador uma situação referente ao contribuinte, ou seja, essa situação não depende

⁴⁷ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 139 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 10 jul. 2023

⁴⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988

⁴⁹ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 107 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 10 jul. 2023

da atividade estatal.⁵⁰ Esse tributo se constitui no arcabouço fiscal brasileiro com a maior receita de arrecadação, sendo o principal tributo abordado neste trabalho. Nas palavras de Paulsen, "Os impostos são tributos que incidem, necessariamente, sobre revelações de riqueza do contribuinte"⁵¹

Alexandre afirma que "o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social".⁵² Isso significa que os indivíduos que apresentam riquezas possuem, como obrigação, contribuir com o Estado, para que esse tenha recursos para serem utilizados em prol do bem comum. O art. 145, parágrafo 1º da CF/88 diz que os impostos são tributos de caráter pessoal, sendo graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, estando de acordo com o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do mesmo.⁵³

Diante disso, o imposto possui o condão arrecadatário e fiscal, não necessitando de uma destinação específica para a sua cobrança. Porém deve ser observado que a alíquota dos impostos, em geral, não pode onerar demasiadamente de tal modo que coloque em risco a perda do bem e os proventos dos contribuintes. Assim, elucida Carneiro que o imposto:

É uma espécie tributária cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal diretamente relacionada com o contribuinte. Serve principalmente para cumprir as despesas genéricas, podendo, excepcionalmente, ser usado para uma destinação específica.⁵⁴

Como observado anteriormente, a finalidade dos impostos é encher os cofres públicos a fim de administrar e movimentar a máquina estatal, devendo, obviamente, os valores serem destinados de maneira legal e consciente, porém sem destinação previamente estabelecida. Adiante serão abordados, de forma breve, os impostos dos entes da federação, e de maneira mais aprofundada, o ICMS.

⁵⁰ Art. 16, CTN: tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. 60 p.

⁵² Alexandre, Ricardo Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

⁵³ Art. 145, § 1º, CF/88 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.

⁵⁴ CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2020. 246 p

2.4.5.1 Impostos Federais, Estaduais e Municipais

Cada uma das entidades federativas possui o caráter privativo para criar, instituir os impostos, função essa que não pode ser delegada para outro órgão. Isso se constitui na indelegabilidade de acordo com os arts. 153, 155 e 156 da CF/88, juntamente com o art. 7º do CTN. Cavalcanti expõe que “quanto ao critério de classificação, os impostos podem ser municipais, estaduais ou federais, lembrando que o Distrito Federal cumula competência para instituição dos impostos municipais e estaduais”⁵⁵. Posto isso, cada entidade federativa possui impostos específicos para sua arrecadação e podem destiná-los com autonomia.

Os impostos federais são responsáveis pela maior parte da arrecadação do Brasil. Sendo eles, o imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto de renda (IR), imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), imposto sobre grandes fortunas (IGF), imposto extraordinário de guerra (IEG) e impostos residuais.

Como segundo maior responsável pela arrecadação do Brasil, estão os impostos estaduais. São eles, o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e imposto sobre transmissão causa mortis e doações (ITCMD).

O menor percentual de arrecadação é o dos impostos municipais. Sendo eles, imposto predial e territorial urbano (IPTU), imposto sobre serviços (ISS) e imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI).

⁵⁵ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense Ltda, 2023. 551 p.

Quadro 1 – distribuição de competências para a instituição de impostos

União	Estados	Municípios	Distrito Federal
II	IPVA	IPTU	IPVA
IE	ICMS	ISS	ICMS
IOF	ITCMD	ITBI	ITCMD
IPI			IPTU
IR			ISS
ITR			ITBI
IGF			
IEG			
Impostos residuais			

Fonte: MAZZA (2022, p. 83)⁵⁶

O quadro acima resume as ideias apresentadas anteriormente acerca da competência para a instituição dos impostos. Adiante será abordado com maior profundidade o ICMS, que é tema de interesse deste trabalho.

2.4.5.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

Grande parte da doutrina considera o ICMS como o imposto de maior complexidade dentro do sistema tributário nacional. Dentro desta nomenclatura estão englobadas Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). O ICMS advém das Constituições de 1967 e 1969, nessa época, com a incidência limitada às operações realizadas por comerciantes, industriais e produtores, desse modo não sendo incidido sobre pessoas físicas.⁵⁷

A partir do advento da CF/88, estabelece-se a Lei 87/96, conhecida como Lei Kandir, que trata do ICMS de maneira mais específica, passando a tributar, além das pessoas jurídicas, pessoas físicas conforme a art. 2º, parágrafo 1º, inciso I da Lei Kandir.

A CF/88 dispõe, no art. 150, que o ICMS é um imposto que compete os Estados e ao Distrito Federal, e consiste em operações relativas à circulação de mercadorias

⁵⁶ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 573 p

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017. 21 p.

e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.⁵⁸ Conforme o texto constitucional, o ICMS é de competência estadual e também do Distrito Federal, portanto cada estado possui autonomia para disciplinar a matéria, fixar alíquotas, observando as limitações máximas e mínimas. A complexidade desse imposto reside, justamente, nessa autonomia dada a cada ente da federação, ou seja, 26 estados e o Distrito Federal, para legislar sobre a matéria, gerando dificuldade para a sua aplicação prática.

Paulo Caliendo aborda de maneira exímia o conceito de ICMS ao relatar que:

O ICMS é nitidamente um imposto sobre o consumo, ou seja, um tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado. É um tributo de natureza indireta, visto que o encargo financeiro deste não é suportado diretamente pelo contribuinte de direito, mas transferido para o contribuinte de fato (consumidor).⁵⁹

De maneira complementar Eduardo Sabbag define o ICMS como:

imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas.⁶⁰

Esse imposto se encontra amparado no princípio da não cumulatividade que é para Regina Helena Costa:

é expressão do princípio da capacidade contributiva, cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato, impedindo que o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, ou de prestação de serviços, que chegariam ao consumidor final a preços proibitivos.⁶¹

Em outras palavras, a não cumulatividade é uma limitação para a cobrança do ICMS. Isso ocorre à medida em que na cadeia produtiva o valor do ICMS cobrado na compra de um produto ou serviço não será acumulado, como houve o pagamento do imposto na compra, esse valor já pago será abatido na venda, sendo cobrado o ICMS a partir da diferença desses dois valores.

O ICMS possui forte traço arrecadatório, tendo como fato gerador a transferência da titularidade do bem móvel, com encargo econômico, não incidindo sobre a mudança apenas de localidade do bem sem caráter mercantil. Importante

⁵⁸Art. 155, CF/88: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

⁵⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. 413 p.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 283p.

⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. 410 p.

ressaltar que a venda de uma mercadoria entre particulares, sem caráter habitual, não caracteriza incidência de tal imposto, esse tipo de venda será regido pelo direito civil. Para a compra e venda de bens imóveis será incidido o ITBI, pois essas transações não constituem fato gerador para o ICMS.

O ICMS incide sobre as mercadorias, que são bens econômicos destinados à circulação mercantil, como por exemplo, bens móveis diversos, *software* em suporte físico (CD, DVD), artesanato, demanda contratada de energia. A questão do acesso à água encanada é considerada como um serviço público essencial, dessa forma ele não se constitui em uma mercadoria, não sendo cabível, portanto a incidência do ICMS, conforme compreensão do STF.⁶²

A ideia da prestação de serviços que se encontra inserida na sigla ICMS, refere-se a serviços de transporte intermunicipal e interestadual, abrangendo também os serviços iniciados no exterior e finalizados em território nacional. Serviço de transporte não se considera o objeto a ser transportado, podendo ser pessoas, bens, mercadorias ou valores, em todas as vias de transporte possíveis, seja terrestre, aérea, marítima, entre outras. O transporte de passageiros deve ser realizado por concessionário do serviço público, sendo que esse imposto não recai sobre o transporte próprio. Além disso, excepcionalmente no transporte municipal, há o encargo do ISS ao invés do ICMS.⁶³

No que se refere aos serviços de comunicação, o art. 2º, III da Lei Kandir dispõe que o ICMS recai sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.⁶⁴

Em relação às alíquotas cobradas sobre o valor da mercadoria ou serviço, deve ser observada a disparidade entre as operações intermunicipais, ou seja, dentro do mesmo estado, e operações interestaduais, envolvendo estados distintos. Para as operações intermunicipais, as alíquotas variam entre 17%, 18% e 19%, já nas operações interestaduais a variação ocorre entre 7% ou 12%.⁶⁵

Em poucas hipóteses o ICMS possui caráter extrafiscal, possuindo o foco principal na função fiscal, ou seja, arrecadar receitas para estado, declinando sobre

⁶² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. 414, 415p.

⁶³ Ibidem. 416 p

⁶⁴ BRASIL. **Lei 87**: (Lei Kandir). Brasil, 13 jul. 1996.

⁶⁵ KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2018. 475p.

mercadorias tangíveis, que são bens materiais como veículos, eletrodomésticos, peças de vestuário, entre outros, e intangíveis, que não se materializam fisicamente, como assinaturas de streaming e a eletricidade⁶⁶. No caso da eletricidade, Sabbag disserta:

o fato gerador do ICMS sobre a energia elétrica se caracteriza pela circulação (aspecto material) e pelo consumo (aspecto temporal) de energia elétrica (mercadoria), pressupondo ser aquela circulação uma transferência de propriedade. Portanto, o fato gerador do imposto se perfaz com a entrega de energia elétrica ao consumidor, sendo a base de cálculo o valor correspondente à demanda efetivamente consumida, ou seja, o valor da operação (e acréscimos), conforme o art. 13, § 1º, II, a e b, da LC n. 87/96. O imposto, pois, incidirá a partir do efetivo fornecimento da energia elétrica que ingressar no estabelecimento do consumidor, registrado no relógio de medição (art. 14 da Resolução n. 414/2010).⁶⁷

Por fim, conclui-se que o ICMS incide sobre a transferência da eletricidade realizada pela empresa fornecedora ao usuário final. Sendo seu cálculo baseado na medição apontada pelo relógio medidor. Dessa forma, a energia elétrica é considerada como mercadoria passível de incidência de tal tributo conforme preceitua o art. 155, parágrafo 3º da CF/88.

⁶⁶ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 283 p.

⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 295 p.

3 ISENÇÃO FISCAL E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A isenção fiscal está amparada pela CF/88, expressamente prevista na seção II a partir do art.176 ao art.179 do CTN, sendo instituída por lei por cada ente da federação de forma autônoma. Para Novais, a isenção é “uma espécie de exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN), em que o mesmo ente político responsável pela instituição do tributo resolve, por liberalidade, não realizar sua cobrança e edita lei concessiva desse benefício”.⁶⁸ Ou seja, existe o tributo a ser cobrado, porém, cada pessoa política concede a isenção de tal tributo como um benefício legal.

Por outro lado, a imunidade tributária é, para De Plácido e Silva:

privilégio outorgado a alguém, para que se livre ou se isente de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certo encargo ou certa obrigação determinada em caráter geral. Ainda, a imunidade coloca as pessoas, a quem se atribuem semelhantes prerrogativas ou regalias, sob proteção especial.⁶⁹

Assim, a imunidade está fortemente assegurada pela CF/88 sendo cláusula pétrea, ou seja, seu texto não pode ser alterado por emenda constitucional em nenhuma hipótese. Trazendo, então, segurança jurídica para os amparados tributariamente.

A grande diferença entre isenção fiscal e imunidade tributária se inicia em sua instituição legal. A imunidade consta prevista na CF/88, a isenção, por sua vez, é legislada por cada unidade federativa por lei específica. Além disso, a imunidade atua de modo a limitar o lançamento do tributo antes da ocorrência do fato gerador. Diferentemente, a isenção limita de forma posterior ao fato gerador, atuando, na maioria dos casos, como um incentivo fiscal.⁷⁰

Para elucidar ainda mais a distinção entre isenção fiscal e imunidade tributária, Amaro escreve:

a imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: “compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência”. Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercer-se

⁶⁸ NOVAIS, Rafael. *Direito Tributário Facilitado*. 3. ed. São Paulo: Método, 2018. 489 p.

⁶⁹ DE PLACIDO E SILVA, P. *Vocabulário jurídico*. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 1097.

⁷⁰ MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 101 p.

aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária.⁷¹

Dito isso, evidencia-se a diferença entre ambos os conceitos, que não podem ser confundidos. No senso comum tais institutos comumente são confundidos, pois a finalidade que é o não pagamento do tributo é alcançado em ambos. Porém no direito tributário são claramente conceituados com suas peculiaridades e distinções. Posteriormente, neste trabalho serão abordadas as diferenças da isenção fiscal, não incidência e alíquota zero, que também se confundem na esfera não jurídica.

3.1 Isenção Fiscal, Não Incidência, Alíquota Zero: Conceito e Fundamentação Jurídica

O presente tópico se dedica a conceituar e diferenciar a isenção fiscal, já abordada, a não incidência e a alíquota zero. Recordando o que foi dito anteriormente, a isenção fiscal é concedida de forma deliberada pelos municípios, estados, união e Distrito Federal. Nela, ocorre o fato gerador de determinado tributo com sua respectiva alíquota e base de cálculo, sendo devido o pagamento de tal tributo. Por meio da isenção, determinada pessoa física ou jurídica fica desobrigada de efetuar o pagamento da obrigação tributária. O que é evidenciado quando Mazza afirma que “a isenção é um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito tributário (art. 175, I, do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador”.⁷²

Para que se chegue à compreensão do conceito de não incidência, é necessário recorrer ao conceito de incidência, que segundo Cassone, é “a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador”⁷³. Dessa maneira, a não incidência é, justamente o oposto da incidência, ou seja, cobrar determinado tributo sobre bens, serviços, patrimônios, renda, assim por diante, de forma indevida. Para exemplificar a não incidência, pode ser utilizada a Súmula

⁷¹ AMARO, L. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷² MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 101 p.

⁷³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 115 p.

Vinculante 31 do STF que diz que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.⁷⁴

Por derradeiro, na alíquota zero ocorre o fato gerador da obrigação, porém a alíquota, que é a porcentagem que incide sobre determinado valor, é zerada, portanto, o contribuinte não possui valores a pagar. Esse benefício é concedido por meio de leis ou atos do Poder Executivo⁷⁵. Como exemplo, é possível citar a Zona Franca de Manaus, que teve alíquota zerada no PIS e COFINS sobre mercadorias fabricadas nessa região⁷⁶, e a alíquota zero no IPI dos produtos da linha branca.⁷⁷

3.2 Imunidade Tributária: Conceito e Fundamentação Jurídica

A imunidade tributária está embasada na CF/88, sendo uma limitação do fisco em tributar, repelindo assim a incidência de determinados tributos sobre bens ou pessoas, estando previsto em seu art. 150, IV, a,b,c,d,e ,que diz que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos uns sobre os outros, nem sobre partidos políticos, nem sobre livros jornais e periódicos, ne sobre fonogramas e videofonogramas musicais brasileiros. Porém o que interessa saber para o presente trabalho é que é vedada a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto.⁷⁸

Por meio do texto constitucional, evidencia-se que a imunidade tributária consiste em uma proteção para os contribuintes, visto que ela impede que haja a cobrança de determinado tributo, somente não contempla as imunidades em nosso

⁷⁴ Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002.

⁷⁵ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 103 p.

⁷⁶ BRASIL. **Medida Provisória N 202**. Brasil, 23 jul. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Mpv/202.htm. Acesso em: 30 jul. 2023.

⁷⁷ BRASIL. LEI No 7.798. . Brasil, 10 jul. 1989. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7798.htm. Acesso em: 30 jul. 2023.

⁷⁸ Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

b) templos de qualquer culto;

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

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

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

ordenamento jurídico sobre a espécie taxas, conforme súmula do STF 324⁷⁹. A palavra imunidade se origina do latim *immunitas* que significa dispensa, exoneração, assim, a imunidade desobriga uma pessoa física ou jurídica de alguma imposição, como os tributos.⁸⁰

Godoy discorre que "a imunidade tributária consiste em reserva constitucional de limitação de competência".⁸¹ O autor também aborda a objetividade e a subjetividade da imunidade. A imunidade objetiva ocorre quando ela vem a socorrer certo fato, esse tipo de imunidade é a que incide sobre as igrejas. Já a imunidade subjetiva ocorre quando se direciona a um sujeito, por exemplo a imunidade sobre o papel destinado à impressão de jornais e livros.⁸²

Nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF/88, é de suma importância mencionar que imunidade tributária são cláusulas pétreas, ou seja, não podem ser modificadas ou suprimidas por emendas constitucionais por fazerem parte dos direitos e garantias fundamentais. No que tange a regulamentação das imunidades na esfera infraconstitucional devem ser feitas exclusivamente por lei complementar, sendo vedada a edição de medida provisória. Como já mencionado as imunidades são limitações do poder de tributar, consequentemente devem ser aplicadas a favor do contribuinte e em desfavor do fisco.⁸³

Além disso, Fabiana Lopes Pinto apresenta quatro espécies de imunidades tributárias baseadas no art. 150 da CF/88. A primeira espécie é a imunidade recíproca, ela está prevista no art. 150, VI, a da CF/88, no qual é vedado a cobrança de tributos entre os entes federativos. Essa medida evita tanto o endividamento quanto a guerra fiscal. Porém há exceções para a imunidade recíproca, como a renda e os serviços de natureza exploratória da atividade econômica, evitando, desse modo a desigualdade entre as unidades federativas.

⁷⁹ BRASIL. Súmula nº 324, de 2004. Brasil, 05 out. 2004. Disponível em:

<https://unicef.org/Brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 05 ago. 2023

⁸⁰ CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 155 p.

⁸¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2022. 88p. Disponível em:

[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559645725/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml5\]/4/2/5:198\[ubl%2Cica\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559645725/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml5]/4/2/5:198[ubl%2Cica]). Acesso em: 32 jul. 2023.

⁸² Ibidem

⁸³ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 99 p.

Outra espécie de imunidade é aquela sobre os partidos políticos e suas fundações, sobre as entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação ou de assistência social, prevista no art. 150, VI, c da CF/88. Essa imunidade garante a não incidência de impostos a essas instituições, não abrangendo os demais tributos.

Após isso, é abordada a imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, prevista no art. 150, VI, d da CF/88. A finalidade dessa espécie de imunidade é garantir a todos o acesso à informação, por essa razão, a imunidade é estendida a todos os tributos ao invés de deter ao não pagamento somente de impostos.⁸⁴A última espécie de imunidade é para os templos de qualquer culto. Esta será discutida com maior aprofundamento no tópico subsequente.

De modo a resumir o conceito de imunidade, Mazza a aborda em três tópicos que dizem que a imunidade é uma norma constitucional que serve para limitar a competência tributária, visando afastar a incidência de tributos sobre alguns produtos ou pessoas. O autor também ressalta que apesar de muitas vezes a CF/88 utilizar o termo isenção, ela está se referindo à imunidade. Segundo entendimento pacificado pelo STF, “isenção prevista na Constituição imunidade é, conforme entendimento já firmado por esta Corte”⁸⁵

3.2.1 Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto

O art. 5º da CF/88 traz diversas garantias fundamentais, como a liberdade de crença, o livre exercício de cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias. Em concordância com este artigo, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto está efetivamente materializada no art. 150, IV, b, da CF/88, que discorre acerca da vedação à instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto.⁸⁶

A imunidade dos templos de qualquer culto não compreende a todo e qualquer tributo. Conforme texto constitucional é vedado aos entes da federação instituir a

⁸⁴ PINTO, Fabiana Lopes. Direito tributário. Barueri: Manole, 2012. 3134 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788520444399/pageid/5>. Acesso em: 31 jul. 2023.

⁸⁵ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 100 p.

⁸⁶ Art. 150, IV, b, CF/88: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI – instituir impostos sobre:
b) templos de qualquer culto.

espécie tributária impostos, logo, as demais espécies haverá a normal incidência. De maneira a corroborar com o exposto, Sabbag aborda o assunto de maneira específica:

Nessa medida, não estão exonerados os demais tributos, diversos dos impostos, que terão a normal incidência, pois, “uma vez que o texto constitucional fala em ‘impostos’, relaciona-se ao fato de tal imunidade (...) não se aplicar ‘às taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios’⁸⁷

Entretanto, a imunidade acima citada nem sempre esteve expressa de maneira clara no ordenamento jurídico. Nas Constituições Federais de 1824, 1891, 1934 e 1937 a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto aparecia de maneira implícita no texto constitucional. Para Ricardo Lima de Oliveira:

As Constituições Brasileiras de 1824, 1891, 1934 e 1937 não traziam nenhuma disposição expressa sobre a imunidade das Igrejas. O que se tinha nos textos constitucionais era a proibição de que o Estado interviesse nos cultos religiosos, seja para manter, subvencionar ou embaraçar seu funcionamento. Isto é, não poderia patrocinar financeiramente nem atrapalhar seu exercício.⁸⁸

A cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto passa a ser expressamente vedada a partir da Constituição Federal de 1946. Finalmente, a CF/88 assegurou a manutenção da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, respaldada nos incisos VI, VII, e VIII, de seu artigo 5º, que garantem a liberdade de crença. O propósito dessa imunidade é explorado por Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto quando dizem que:

As imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, a proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto Máximo. Na república igualitária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.⁸⁹

Em decisão de recurso especial o STJ discorre que:

a imunidade consiste em norma negativa de competência tributária constitucionalmente qualificada, afastando a tributação nas bases que estipular (...) trata-se de garantia da liberdade de crença e prática religiosa (...) uma vez que a exigência do pagamento de impostos apresentaria um óbice a dificultar o exercício da religião.⁹⁰

⁸⁷ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. 775 p

⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Lima de. Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Curitiba: CRV, 2017. p. 61. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imunidade-tributaria-dos-templos-de-qualquer-culto-contornos-e-abrangencia/amp/>. Acesso: 12 ago 2023.

⁸⁹ BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001

⁹⁰ STJ, Agravo em recurso especial 671.921/RJ, Rel. Min. Assusete Magalhães. Decisão publicada em 6.4.2015.

Conforme supracitado a imunidade dos templos de qualquer culto consiste na garantia da efetivação do direito constitucional de liberdade religiosa. Por meio dela, o exercício das atividades essenciais das igrejas não tem impedimentos fiscais.

O parágrafo 4º do Art. 150 da CF/88 estabelece que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”⁹¹. Sendo assim, compreende-se que a imunidade alcança todo o patrimônio, a renda e os serviços dos templos que se relacionam a suas atividades fundamentais. Nas palavras de Frederico Batista dos Santos Medeiros:

Neste rol, incluímos a casa do padre (ou pastor), o convento, o cemitério destinado ao enterro dos membros da entidade religiosa (freis, padres, freiras, pastores, bispos, etc.), estacionamento destinados aos fiéis em dia de cultos, etc.⁹²

Importante frisar que tal imunidade será realmente efetivada sobre o patrimônio, renda e serviço se comprovada a relação com a finalidade essencial da entidade religiosa, não recaindo somente sobre a edificação, mas sim na instituição igreja detentora de tal imunidade, assim disserta Flávio Campos.

Ora, o § 4º. do art. 150 limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços dos templos de qualquer culto. O templo é designado pela Constituição, assim, nitidamente, como sujeito de direito: titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços. O templo-local de culto, bem como o templo-conjunto de bens e atividades, não podem ser titulares de patrimônio. Podem ser objeto deste patrimônio [...] não podem ser titulares de renda; podem ser instrumentos de geração de renda para alguém que, aí sim, será seu titular. [...] é intergiversável que a Constituição utilizou o termo “templo” não no sentido de “local destinado a culto”, nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de “igreja” enquanto “instituição religiosa”. A conjugação dos dispositivos citados conduz à conclusão de que a imunidade é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas, e não dos “templos”, enquanto locais ou conjunto de bens e atividades destinados aos cultos.⁹³

Portanto, toda e qualquer entidade religiosa independente do número de fiéis, origem, crença, entre outros fatores, possuem imunidade sobre tais quesitos. Incluem-se os cemitérios concernentes as entidades religiosas no não pagamento de impostos.

⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁹² MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**: contornos e abrangência. Contornos e Abrangência. 2019. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imunidade-tributaria-dos-templos-de-qualquer-culto-contornos-e-abrangencia/amp/>. Acesso em: 12 ago. 2023.

⁹³ CAMPOS, Flavio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 54, mar/2000, p. 44 – 53, p. 48.

Da mesma forma, os prédios alugados não sofrem a incidência de impostos, pois se enquadram como patrimônio da entidade religiosa. Já em relação à maçonaria a imunidade não é aplicada, visto que suas lojas e sua filosofia não se configuram como religião.⁹⁴

⁹⁴ CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 165 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627222/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody005\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627222/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody005]!/4). Acesso em: 13 ago. 2023.

4 O NÃO PAGAMENTO DE ICMS PELOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O ICMS, como já abordado anteriormente, trata-se de um imposto de competência estadual que incide sobre as Operações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações. Em se tratando da espécie tributária impostos, o ICMS é alvo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, não podendo ser cobrado sobre essas acerca disso, Mazza afirma que: “Devido a uma tradição redacional mantida historicamente em todas as constituições brasileiras, o Texto de 1988 repetiu a fórmula segundo qual são imunes os “templos de qualquer culto”⁹⁵. Segundo o autor:

Consoante entendimento unânime da doutrina e da jurisprudência, o art. 150, VI, b, da CF institui uma imunidade subjetiva estabelecida para beneficiar todas as instituições religiosas, afastando a incidência de quaisquer impostos sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com suas atividades essenciais (art. 150, § 4º, da CF).⁹⁶

Considerando o exposto acima, os templos religiosos, independente da crença, são contemplados por imunidade tributária que impede a cobrança de impostos sobre seu patrimônio, bem como sobre sua renda e também serviços das suas atividades essenciais. A imunidade, porém, não engloba as taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições sociais.

Existem exigências para que a igreja receba a imunidade tributária, Eduardo Sabbag lista essas exigências como:

- a) a prova do reinvestimento integral do montante pecuniário advindo das atividades conexas na consecução dos objetivos institucionais da Igreja,
- b) a prova da inexistência de prejuízo à livre concorrência, impedindo-se o cunho empresarial na atividade financeira desempenhada (STF, RE 87.890).⁹⁷

É perceptível, dessa forma, compreender que o templo de qualquer culto não pode desempenhar atividades que venham a prejudicar a livre concorrência. Além disso, o dinheiro arrecadado pela igreja, advindo, principalmente da contribuição voluntária dos fiéis, deve servir para financiar as atividades essenciais da própria entidade. Atendidos os requisitos mencionados, é cabível a aplicação da imunidade tributária para o templo em questão.

⁹⁵ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023

⁹⁶ Ibidem

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021

O não pagamento de ICMS por templos de qualquer culto no estado do Paraná é reiterado através do Art.1º da Lei 14.586/04, que disserta acerca da proibição da cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais dos templos de qualquer culto.⁹⁸ Como já dito anteriormente, o ICMS é um tributo de competência estadual, sendo assim, cada estado possui autonomia para legislar sobre ele. No caso citado, o estado do Paraná determinou por meio de Lei Ordinária o não pagamento do ICMS em contas de luz, água e outros serviços pelos templos de qualquer culto.⁹⁹

4.1 Conceito de Templos de qualquer culto e Liberdade Religiosa

Para que ocorra uma correta aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, faz-se necessária a compreensão dos conceitos de templo de qualquer culto e de liberdade religiosa. Nesse sentido, Roque Carrazza aborda algumas características do culto religioso, que é parte integrante dos templos, independente da abordagem religiosa, sendo elas:

- a) uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente; b) alguns atos de culto, disciplinando a relação dos fiéis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente em que creem; c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico); e, d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo.¹⁰⁰

Dentro dos templos religiosos ocorre a prática de cultos, com suas características comuns, citadas acima, mas também possuindo as suas peculiaridades pertinentes a cada religião. Contudo, o conceito de templo para o direito tributário vai mais além do que o prédio onde ocorrem os cultos. Templo abrange o patrimônio, a renda e os serviços de uma entidade religiosa, quanto a isso disserta Sabbag:

Tendeu a prestigiar a teoria moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, cancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por

⁹⁸ Art. 1º, Lei 14.586/04: Fica proibida a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar através de contrato de locação ou comodato devidamente registrado, ou ainda, da justificativa de posse judicial.

⁹⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022.

¹⁰⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. 131p

se referir a 'rendas e serviços', e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a 'entidade' que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial — e não está em si —, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de 'templo'.¹⁰¹

O autor aponta uma definição ampla para o conceito de templo, que compreende “todos os bens vinculados à atividade religiosa, como conventos, casas paroquiais, residências dos religiosos etc., bem como aos serviços religiosos em si, isto é, aos atos próprios de culto (missas, batismos etc)”.¹⁰²

Portanto o conceito de templo de qualquer culto pode ser definido como o conjunto de bens e serviços, pertinentes a uma entidade religiosa onde ocorre a prática de cultos, utilizados para a manutenção de suas atividades essenciais.

Tendo em vista o conceito apresentado, surge a necessidade de compreender o conceito de liberdade religiosa. Ela se encontra prevista na CF/88 em seu art. 5º, VI, assegurando a todos a liberdade de consciência, crença, culto e organização religiosa. A liberdade de consciência e crença garante que os cidadãos possam escolher qual religião seguir e até mesmo que não opte por nenhuma religião. A liberdade de culto garante o direito à exteriorização da crença de um sujeito, que pode manifestá-la, inclusive, em locais públicos, desde que de maneira pacífica e respeitosa. Já a liberdade de organização religiosa garante que as entidades religiosas tenham o direito de se organizar, bem como de se estabelecer em local fixo, sem a intervenção do Estado.

Segundo Sabbag, “culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional”.¹⁰³

Sumariamente, a liberdade religiosa complementa e dá suporte aos templos de qualquer culto. Isso porque ela garante a liberdade de expressão religiosa, de crença e culto. A partir disso, existe legitimidade para a existência dos templos de qualquer culto, como entidades livres, independentes do Estado, gozando de imunidade tributária.¹⁰⁴

¹⁰¹ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

¹⁰² CAMPOS, Flávio, apud COSTA, Fernanda Furtado Altino Machado D'oliveira; GABRIEL, José Luciano; TERR, Kenner Roger Cazotto. O Conceito de Templo de qualquer culto sob ótica das ciências das religiões e das ciências jurídicas. Revista Eletrônica de Teologia e Ciências das Religiões, Minas Gerais, v. 7, n. 2, p. 127-145, 21 nov. 2019. Disponível em: <https://revista.fuv.edu.br/index.php/unitas/article/view/976/2140>. Acesso em: 15 ago. 2023.

¹⁰³ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2019, p. 606

¹⁰⁴ NALINI, José Renato, apud PERES, Séfora Rodrigues Hillesheim da Silva. ESTADO LAICO, LIBERDADE RELIGIOSA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. 2015. 19 f.

4.2 Contribuinte de Fato ou de Direito?

Para compreender o que é o contribuinte de fato e de direito, é necessário recorrer ao conceito de contribuinte, disposto no Art. 121, I do CTN, que diz que “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.¹⁰⁵ Ou seja, na prática se uma empresa fabrica um produto de forma a comercializá-lo, está tendo uma relação pessoal e direta com o fato gerador. No caso em questão, o ICMS que é o imposto sobre circulação de mercadoria e serviços, sendo o sujeito passivo da obrigação na qual contribuinte.¹⁰⁶

Entender os conceitos de tributos diretos e indiretos é essencial para a ciência do tema. De forma objetiva, no tributo direto a pessoa física ou jurídica que efetivamente paga, ou seja, o sujeito passivo da obrigação, suporta o ônus da obrigação, incidindo assim a obrigação sobre uma determinada pessoa, a qual não transfere o dispêndio a terceiros, sendo obrigado tributariamente a cumprir a obrigação tributária, como exemplos o IPTU e o IR. Por outro lado, nos tributos indiretos há transferência do ônus tributário a terceiros, como exemplo, é cabível citar o ICMS e o IPI. Nesse exemplo, quando uma empresa comercializa um item, ela embute o valor do imposto no bem, passando, então, o ônus tributário, ou seja, a obrigação de arcar com o efetivo valor fica para o consumidor final.¹⁰⁷

De modo a elucidar o exposto, é possível citar a indústria automobilística que fabrica um veículo e repassa para concessionária, o valor do ICMS já está atrelado ao preço do automóvel, tal veículo será vendido para o consumidor final com o valor do imposto já calculado e pago no início da cadeia produtiva, Sabbag conceitua essa situação como substituição tributária progressiva. O contrário desta, é a substituição tributária regressiva, que segundo o autor é quando ocorre o recolhimento do tributo após a ocorrência do fato gerador, o que se evidencia quando um produtor rural vende o leite cru para o laticínio e ao invés do produtor rural pagar o ICMS, pelo adiamento

TCC (Graduação) - Curso de Direito, Escola da Magistratura Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2016. Disponível em: <https://ajufesc.org.br/wp-content/uploads/2017/02/Se%CC%81fora-Rodrigues-Hillesheim-da-Silva-Peres.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2023.

¹⁰⁵ BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 04 mai. 2023.

¹⁰⁶ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 157p

¹⁰⁷ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 157p

do fato gerador, quem paga é o laticínio. Isso ocorre devido ao fato de o imposto sempre decair sobre a indústria e não sobre o pequeno produtor, visto que ele é a parte hipossuficiente da relação comercial.¹⁰⁸

O doutrinador José Luis Ribeiro Brazuna traz os conceitos de contribuinte de direito e de fato, afirmando que:

o contribuinte de direito figure como sujeito passivo da relação jurídico-tributária de pagamento do ICMS, IPI ou ISS, quem efetivamente arca com o seu ônus na operação é o adquirente da mercadoria ou tomador do serviço – contribuinte de fato – na medida em que o encargo respectivo lhe é repassado no preço, dada a sistemática de incidência do tributo e do destaque do seu valor no documento fiscal.¹⁰⁹

Explanados os conceitos de maneira pormenorizada, torna-se mais simples a compreensão do contribuinte de fato e de direito. Contribuinte de direito é aquele que tem a obrigação do encargo de recolher o tributo ao fisco, o não pagamento gera inadimplência tributária a ele que será o único a ser cobrado nesse caso. Já o contribuinte de fato é quem suporta o ônus tributário, pois os produtos, bens, itens e serviços adquiridos por ele tem embutido em seu valor o tributo devido pelo contribuinte de direito.¹¹⁰

Nos casos dos templos de qualquer culto ou igrejas, entidades e instituições sem fins lucrativos percebesse que se enquadram perfeitamente na classificação de contribuintes de fato, permanecendo no final da cadeia produtiva, não realizando um produto ou serviço para comercialização, suportando assim o cargo do tributo já recolhido pelo contribuinte de direito no início da produção.

4.3 Verificação da Imunidade Tributária ou Isenção Fiscal

Para os templos de qualquer culto é evidente, através da CF/88, a imunidade tributária ao pagamento de impostos, conforme explanado ao decorrer do trabalho. Porém, especificamente no estado do Paraná, com a promulgação da lei ordinária nº 14.586 de 2004, fica prevista a proibição de cobrança de ICMS nos serviços públicos

¹⁰⁸ Ibidem

¹⁰⁹ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Direito Tributário Aplicado**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2021. 73 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273723/epubcfi/6/6\[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter2!\]/4/4/11:0\[%2C:%20J\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273723/epubcfi/6/6[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter2!]/4/4/11:0[%2C:%20J]). Acesso em: 26 ago. 2023.

¹¹⁰ CONTRIBUINTE DE DIREITO VS CONTRIBUINTE DE FATO. [S.l.]: Dácio Tributário, 2021. Son., color. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=cQ63_mM17yY. Acesso em: 19 ago. 2023.

estaduais terceirizados ou privativos de água, luz, telefone e gás aos templos de qualquer culto. Baseando-se na legislação exposta, surge a seguinte questão: as igrejas no estado do Paraná possuem imunidade tributária, instituída através da CF/88, ou isenção fiscal decorrente da lei ordinária nº 14.586/2004? Tal questão virá a ser discutida a seguir.

A lei ordinária nº 14.586 de 2004 traz em seu texto a menção de que é proibido que se cobre dos templos de qualquer culto o ICMS nas contas de serviços públicos, como, por exemplo, de água, luz e gás.¹¹¹ Esta lei passou a vigorar a partir de 22 de dezembro de 2004, possuindo efeito *ex nunc*, ou seja, a partir desta data as entidades podem requerer junto às instituições prestadoras dos serviços elencados a isenção da cobrança de ICMS. Nesse caso, trata-se de uma isenção, visto que seu efeito se dá a partir da data da publicação da lei, podendo possuir um prazo determinado ou indeterminado, enquadrando-se no efeito *ex nunc*.

Em se tratando de imunidade, o efeito é *ex tunc*, isso significa que os efeitos da norma retroagem a partir do momento que preenchidos os requisitos legais, ou seja, os efeitos retrocedem ao instante de sua concessão, porém, sempre observando o lapso temporal do instituto de prescrição e decadência, estando garantidos constitucionalmente, Constituição essa que está acima do estado de direito, sendo um limitador do estado. Como já abordado anteriormente, o não pagamento de ICMS pelos templos de qualquer culto está disposto constitucionalmente, enquadrando-o como um caso de imunidade tributária. Contudo, de forma específica no estado do Paraná através da lei ordinária nº 14.586 de 2004, foi instituída uma isenção aos templos de qualquer culto em relação ao pagamento de ICMS. Mas, afinal, o não pagamento de ICMS por templos de qualquer culto se trata de uma imunidade ou de uma isenção?¹¹²

Essa questão apresenta duas linhas de raciocínio, a primeira defende que haja a aplicação da imunidade tributária, ao contrário da segunda, que se demonstra

¹¹¹ Art. 1º, Lei 14.586: Fica proibida a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privativos de água, luz, telefone e gás de igrejas e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para prática religiosa.

¹¹² TERRITÓRIOS, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos. **CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA – EFEITOS “EX TUNC”**. 2015. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/consultas/jurisprudencia/informativos/2015/informativo-de-jurisprudencia-n-316/concessao-de-isencao-tributaria-2013-efeitos-201cex-tunc201d>. Acesso em: 30 set. 2023.

favorável à aplicação da isenção. Para a primeira linha são utilizados como argumentos o direito à liberdade de culto, a não interferência do Estado nas entidades religiosas, tomando como fundamentação o art. 150, IV, b da CF/88. Nas palavras de Ricardo Alexandre, “como a liberdade de culto é direito individual expressamente consagrado (art. 5º, VI, da CF/1988), e a imunidade religiosa é uma das garantias que protege tal direito, ambos estão protegidos por cláusula pétrea”.¹¹³

Para esse e outros autores, todos os tipos de impostos são englobados pela imunidade concedida na CF/88, visto que seu art. 150, VI diz que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre: templos de qualquer culto”. Dessa forma, os templos de qualquer culto possuem uma imunidade sobre todos os tipos de impostos, ou seja, os templos de qualquer culto não pagam ICMS devido a uma imunidade, concedida através da CF/88, garantindo a liberdade religiosa e o direito ao culto.

Por outro lado, existem doutrinadores que não concordam com a imunidade tributária concedida em relação a todos os tipos de impostos. Essa vertente defende a não aplicação da imunidade quando se tratar dos impostos indiretos, como é o caso do ICMS. Isso porque o ICMS é devido pelo contribuinte de direito e não pelo contribuinte de fato. Assim, como as entidades religiosas não são contribuintes de direito, elas não têm a obrigação tributária acerca do ICMS, e, portanto, não possuem imunidade sobre esse imposto. Em concordância com o exposto, o ministro de STJ Hermam Benjamin julgou que:

Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação.¹¹⁴

¹¹³Alexandre, Ricardo Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

¹¹⁴ BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**. Acórdão. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22582-CE. Tributário. Templo. Imunidade. ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação. Incidência do tributo. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe 24/03/2010. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8569164/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-22582-ce-2006-0187914-3>>. Acesso em: 28 set. 2023.

Portanto, observa-se que o entendimento do STJ acerca da imunidade dos templos de qualquer culto se enquadra, atualmente, na segunda linha de raciocínio apresentada anteriormente. O que significa que para o STJ, as entidades religiosas não são imunes a todos os tipos de impostos, somente são imunes aos impostos diretos. A partir disso, conclui-se que os templos religiosos não possuem imunidade tributária em relação ao ICMS, visto que não são contribuintes de direito desse imposto, porém, enquanto contribuintes de fato, suportam o ônus tributário.

O entendimento do STF a respeito da temática considera a não aplicação da imunidade às entidades religiosas quando se tratar de impostos indiretos. Sobre isso, o ministro Dias Toffoli fixou a tese a seguir:

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.¹¹⁵

Dessa maneira, a decisão do STF acerca do não pagamento de ICMS pelos templos de qualquer culto é clara, não haverá a aplicação da imunidade. Entretanto, os templos de qualquer culto desempenham atividades que buscam, não o lucro, mas sim a dissipação de valores éticos e morais para a sociedade, exercer a caridade e auxiliar os necessitados. Nesse sentido Aliomar Baleeiro cita que as ações realizadas pelos templos são:

Atividades de “interesse público” no sentido lato, que são desempenhadas sem intuito de lucro, ou proveito individual privado. Enquanto atividades que, em sua essência, não configuram exploração econômica, são despidas de capacidade contributiva. Essa conjugação de fatores, interesse público e inexistência de capacidade econômica ao pagamento de tributos, acarreta em muitos países, que não consagram a exoneração de impostos em regra constitucional, a concessão de isenção por meio de lei.¹¹⁶

Para o doutrinador, seria fundamental verificar, para a concessão de imunidade, quem de fato suporta o ônus da tributação, isso significa que no caso do ICMS, como os templos suportam esse ônus, eles deveriam ter imunidade, visto que

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 608.872. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. **Recurso Extraordinário**. Brasília, 01 ago 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1322823>. Acesso em: 29 set. 2023.

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 148 Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]/4/28/1:34\[%2020%2C18\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]/4/28/1:34[%2020%2C18]). Acesso em: 29 set 2023.

suas atividades apresentam essencial relevância social e interesse público, sem vistas ao lucro. Mesmo assim, o que entende o STF difere da visão doutrinária de Baleeiro e, por isso, atualmente os templos de qualquer culto não possuem imunidade para o ICMS. Por outro lado, como o ICMS é um imposto de competência estadual, é possível que os estados concedam, sem impedimentos legais, uma isenção para os templos de qualquer culto, como ocorreu no Paraná com a lei ordinária nº 14.586 de 2004.

A visão do STF acerca da concessão de isenção às entidades religiosas foi aprovada na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.421 de 2010, a qual foi julgada, unanimemente, como improcedente. Nela o ministro Marco Aurélio afirma:

Frise, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuinte de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.¹¹⁷

Sendo assim, para o STF, os templos de qualquer culto não são imunes ao pagamento de ICMS, entretanto, cada estado pode conceder aos templos uma isenção por meio de lei para que não haja esse pagamento. De forma autônoma, cada estado pode garantir a funcionalidade das instituições religiosas que são tão importantes para a manutenção da ética e da moral social e que, além disso, realizam ações de caridade para os mais necessitados, levando alimento, abrigo, vestuário, proteção e acalanto a eles.

Conclui-se então que os templos de qualquer culto são essenciais para a sociedade. Essas instituições não exercem nenhum tipo de atividade lucrativa, estando dependentes de doações e ofertas de seus membros adeptos. Portanto, como forma de garantir a funcionalidade dessas entidades e também da garantia de direito a crença e culto, existe a imunidade aos templos de qualquer culto, que os torna imunes ao pagamento de imposto. E, como o STF compreende que ela não se aplica aos impostos indiretos, como o ICMS, o estado do Paraná concedeu uma isenção aos

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Icms- Serviços Públicos Estaduais Próprios, Delegados, Tercerizados Ou Privatizados De água, Luz, Telefone e Gás- Igrejas e Templos de Qualquer Crença nº 3421. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 28 de maio de 2010. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Brasília, 28 maio 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>. Acesso em: 29 set. 2023.

templos de qualquer culto, que ficam isentos do pagamento de ICMS, além de serem constitucionalmente imunes aos demais tipos de impostos diretos.

4.4 Análise das Decisões Judiciais e Fundamentos Jurídicos

Como abordado anteriormente, mesmo os templos de qualquer culto não conseguindo a imunidade dos impostos indiretos através da Carta Magna, devido ao entendimento pacificado do STF, foi obtida a isenção na cobrança de ICMS a partir da lei ordinária estadual nº 14.586/2004. Ao analisar a isenção na prática, por meio dos julgados, surgiu a questão de que a empresa concessionária do serviço prestado não seria a parte legítima para a concessão da isenção, alegando, a empresa, ser simplesmente uma repassadora tributária, devendo os templos requerer perante o estado tal isenção. Porém, essa alegação não prosperou, conforme a decisão do TJ-PR. Basta a igreja cumprir os requisitos impostos na referida lei, sendo a solicitação realizada junto à concessionária, conforme o art. 3º da lei ordinária estadual nº 14.586/2004, que diz que “os templos e igrejas deverão requerer, junto as empresas prestadoras de serviços, a isenção a que tem direito, a partir da vigência desta lei”.¹¹⁸

Dessa forma, conclui-se que a lei acima citada é constitucional, sendo sanados os questionamentos em torno dela. Exemplificando, de maneira prática, é possível analisar os julgados a seguir:

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ORDINÁRIA – IGREJA MISSIONÁRIA DE PARANAÍ – PRETENSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS EM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES – SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA – INCONFORMISMO – ISENÇÃO CONCEDIDA PELA LEI ESTADUAL N.º 14.586/04 – APELENTE QUE PREENCHE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS – ISENÇÃO QUE SE MOSTRA DEVIDA – DIRETO DE RESTITUIÇÃO DOS VALORES COBRADOS INDEVIDAMENTE – RECURSO PROVIDO¹¹⁹

A Igreja Missionária de Paranaí teve sua demanda apreciada judicialmente depois de infrutífera solicitação na via administrativa, tendo seu recurso provido, conseguindo, portanto, a isenção. De igual forma, na cidade de Jacarezinho – Paraná, foi concedida a isenção combinada com repetição de indébito:

¹¹⁸ PARANÁ. Lei Ordinária nº 14586, de 22 de dezembro de 2004. Paraná, Disponível em: <https://unicef.org/Brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 14 ago. 2023.

¹¹⁹ PARANÁ, Tribunal de Justiça do. **MANDADO DE SEGURANÇA. ENTIDADE RELIGIOSA SEM FINS LUCRATIVOS. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NA LEI ESTADUAL Nº 14.586/2004.** 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pr/21365036/inteiro-teor-21365037>. Acesso em: 29 set. 2023.

RECURSO INOMINADO. AÇÃO ANULATÓRIA DE COBRANÇA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISENÇÃO DE ICMS SOBRE SERVIÇO PÚBLICO DE TELEFONIA. POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL Nº 14.586/2004. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA ESPECÍFICA. INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DA LEI. SENTENÇA MANTIDA

Conforme o exposto, além dos templos de qualquer culto fazerem jus a isenção de ICMS nos moldes da lei, após requerida junto a empresa, preenchendo todos os requisitos, nos casos de cobrança do imposto a partir desse momento, caberá a restituição dos valores cobrados indevidamente de forma dobrada.

5 CONCLUSÃO

A partir do exposto no trabalho, é possível concluir que, por meio da CF/88, os templos de qualquer culto possuem imunidade tributária com base na liberdade religiosa. As imunidades consistem, dessa forma, em normas constitucionais que possuem a função de limitar a competência tributária para que não haja a incidência de impostos, no caso, sobre os templos de qualquer culto. Porém, com base no entendimento do STF, a imunidade tributária não se aplica aos impostos indiretos, que incidem sobre o consumo de bens e serviços, sendo repassados ao consumidor final, contribuinte de fato, como é o caso do ICMS. Sumariamente, as entidades religiosas não possuem imunidade em relação ao ICMS, mesmo que elas sejam contribuintes de fato que acabam suportando o ônus tributário.

Porém, como mencionado, as instituições religiosas são importantes para a sociedade, a CF/88 garante no art. 5º, VI, que todos tenham liberdade de consciência, crença, culto e organização religiosa. Além disso, os templos, independente da crença, são instituições que não possuem finalidade lucrativa, e, portanto, dependem das contribuições e doações dos fieis para se manterem. A imunidade para os templos, portanto, faz-se essencial para a manutenção de seu funcionamento, por isso, como o ICMS é um imposto de competência estadual, alguns estados realizam a concessão de isenção, que é um benefício concedido por legislação que concede uma dispensa do pagamento do imposto que se deve. O estado do Paraná, através da lei ordinária nº 14.586 de 2004, concedeu isenção para os templos, que não suportam mais o ônus tributário do ICMS.

Por fim, o não pagamento de ICMS por templos de qualquer culto se trata de isenção concedida por meio de legislação, visto que a imunidade, prevista constitucionalmente, engloba somente os impostos diretos. Assim, no estado do Paraná, as entidades religiosas são isentas de ICMS, devido a lei ordinária nº 14.586 de 2004. Essa lei que traz a isenção dos impostos indiretos para os templos de qualquer culto complementa a imunidade, garantindo que os templos não paguem nenhum tipo de imposto, contribuindo para a permanência de seu funcionamento, que em muito colabora com a sociedade.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2022. 528 p.

Alexandre, Ricardo Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

AMARO, L. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano da Silva. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. 242 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555592993/epubcfi/6/6\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml\]!/4/2/2/1:39\[%C3%A1%20s%2Cer%20\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555592993/epubcfi/6/6[%3Bvnd.vst.idref%3Dcatalografica.xhtml]!/4/2/2/1:39[%C3%A1%20s%2Cer%20]). Acesso em: 25 mar. 2023.

APOCALYP8E, Sidnay Saraiva. A contribuição da melhoria: o dever político da sua cobrança. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p.16.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributario brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 1970. p.319.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributario brasileiro. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]!/4/28/1:34\[%2020%2C18\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]!/4/28/1:34[%2020%2C18]). Acesso em: 29 set 2023.

BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001. Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/183509/mod_folder/content/0/BARRETO%252C%2520Aires%2520F.%252C%2520BARRETO%252C%2520Paulo%2520Ayres.%2520Imunidades%2520Tribut%25C3%25A1rias%2520Limita%25C3%25A7%25C3%25B5es%2520Constitucionais%2520ao%2520Poder%2520de%2520Tributar%252CCap%25C3%25ADtulo%25204..PDF%3Fforcedownload%3D1&ved=2ahUKEwjBo_fiy8WAAxWyLrkGHUSaDWwQFnoECAwQAQ&usg=AOvVaw1qBqsSNSi8WMZE3Lkivql_. Acesso em: 05 ago. 2023

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL (Estado). Decreto nº 7871, de 29 de setembro de 2017. Curitiba, PR, 02 out. 2017. Disponível em: https://www.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-09/secaoiiiricmspr2017.pdf. Acesso em: 25 mar. 2023.

BRASIL. **Lei 87:** (Lei Kandir). Brasil, 13 jul. 1996.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 mar. 2023.

BRASIL. LEI No 7.798. . Brasil, 10 jul. 1989. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7798.htm. Acesso em: 30 jul. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória N 202**. Brasil, 23 jul. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Mpv/202.htm. Acesso em: 30 jul. 2023.

BRASIL. Súmula nº 324, de 2004. Brasil, 05 out. 2004. Disponível em: <https://unicef.org/Brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 05 ago. 2023

BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça**. Acórdão. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22582-CE. Tributário. Templo. Imunidade. ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação. Incidência do tributo. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe 24/03/2010. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8569164/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-22582-ce-2006-0187914-3>>. Acesso em: 28 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 1.244.093. Relator: Relator Edson Fachin. Brasília, DF, 15 de maio de 2020. **Recurso Extraordinário Com Agravo**. Brasília, 15 maio 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752996832>. Acesso em: 25 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº 608.872. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. **Recurso Extraordinário**. Brasília, 01 ago 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1322823>. Acesso em: 29 set 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Icms- Serviços Públicos Estaduais Próprios, Delegados, Terceirizados Ou Privatizados De água, Luz, Telefone e Gás- Igrejas e Templos de Qualquer Crença nº 3421. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 28 de maio de 2010. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Brasília, 28 maio 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>. Acesso em: 29 set. 2023.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Direito Tributário Aplicado**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2021. 152 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273723/epubcfi/6/6\[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter2\]/4/4/11:0\[%2C:%20J\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556273723/epubcfi/6/6[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter2]/4/4/11:0[%2C:%20J]). Acesso em: 26 ago. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. 540 p.

CAMPOS, Flavio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, mar/2000, p. 44 – 53, p. 48.

CAMPOS, Flávio, apud COSTA, Fernanda Furtado Altino Machado D'oliveira; GABRIEL, José Luciano; TERR, Kenner Roger Cazotto. O Conceito de Templo de qualquer culto sob ótica das ciências das religiões e das ciências jurídicas. *Revista Eletrônica de Teologia e Ciências das Religiões*, Minas Gerais, v. 7, n. 2, p. 127-145, 21 nov. 2019. Disponível em: <https://revista.fuv.edu.br/index.php/unitas/article/view/976/2140>. Acesso em: 15 ago. 2023.

CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. 355 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627222/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody005\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627222/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody005]!/4). Acesso em: 13 ago. 2023.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p147.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2020. 824 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. 402 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597015706/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]!/4/30/3:34\[.20%2C18\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597015706/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]!/4/30/3:34[.20%2C18]). Acesso em: 30 jul. 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense Ltda, 2023. 551 p.

CONTRIBUINTE DE DIREITO VS CONTRIBUINTE DE FATO. [S.I.]: Dácio Tributário, 2021. Son., color. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=cQ63_mM17yY. Acesso em: 19 ago. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022. 499 p.

DE PLACIDO E SILVA, P. Vocabulário jurídico. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 1097.

DOMINGOS, S. de O. A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura sui generis). São Paulo: Dialética, 2000, p. 147.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2022. 88p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559645725/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml5\]!/4/2/5:198\[ubl%2Cica\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559645725/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml5]!/4/2/5:198[ubl%2Cica]). Acesso em: 32 jul. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017. 325 p. Malheiros, 1993. p.143.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraivajur, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – Uma teoria do tributo – (2005 – pag. 225 – quartier latin).

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 573 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/book>. Acesso em: 25 mar. 2023.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627284/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml\]/4/2/2/1:25\[and%2Car\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627284/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml]/4/2/2/1:25[and%2Car]). Acesso em: 30 jul. 2023.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**: contornos e abrangência. Contornos e Abrangência. 2019. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imunidade-tributaria-dos-templos-de-qualquer-culto-contornos-e-abrangencia/amp/>. Acesso em: 12 ago. 2023.

MEIRELLES Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 6 ed. São Paulo

NAÇÕES UNIDAS. Constituição (1948). Resolução nº 217 A III, de 10 de dezembro de 1948. Declaração Universal dos Direitos Humanos. Brasil, Disponível em: <https://unicef.org/Brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 01 maio 2023.

NALINI, José Renato, apud PERES, Séfora Rodrigues Hillesheim da Silva. ESTADO LAICO, LIBERDADE RELIGIOSA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. 2015. 19 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Escola da Magistratura Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2016. Disponível em: <https://ajufesc.org.br/wpcontent/uploads/2017/02/Se%CC%81fora-Rodrigues-Hillesheim-da-Silva-Peres.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2023.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2018. 489 p.

OLIVEIRA, Ricardo Lima de. Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Curitiba: CRV, 2017. p. 61. Disponível em <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imunidade-tributaria-dos-templos-de-qualquer-culto-contornos-e-abrangencia/amp/>. Acesso: 12 ago 2023

PARANÁ. Lei Ordinária nº 14586, de 22 de dezembro de 2004. Paraná, Disponível em: <https://unicef.org/Brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 14 ago. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. 659 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623255/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml\]/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623255/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml]/4). Acesso em: 25 mar. 2023.

PARANÁ, Tribunal de Justiça do. **MANDADO DE SEGURANÇA. ENTIDADE RELIGIOSA SEM FINS LUCRATIVOS. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NA LEI ESTADUAL Nº 14.586/2004.** 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pr/21365036/inteiro-teor-21365037>. Acesso em: 29 set. 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 292 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553620001/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml\]!/4/6/2](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553620001/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright_3-0.xhtml]!/4/6/2). Acesso em: 25 mar. 2023.

PINTO, Fabiana Lopes. Direito tributário. Barueri: Manole, 2012. 3134 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788520444399/pageid/5>. Acesso em: 31 jul. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial.** 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. 351 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559640317/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright]!/4). Acesso em: 04 maio 2023.

Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. 775 p.

Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. São Paulo: Dialética, 2002. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1286#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20incid%C3%Aancia%20do,de%20loca%C3%A7%C3%A3o%20de%20bens%20m%C3%B3veis>. Acesso em: 30 jul. 2023.

STF - RE: XXXXX GO, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/10/2014, Data de Publicação: DJe-199 DIVULG 10/10/2014 PUBLIC 13/10/2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/25291948>. Acesso: 03 ago 2023.

STJ, Agravo em recurso especial 671.921/RJ, Rel. Min. Assusete Magalhães. Decisão publicada em 6.4.2015.

TECNOLOGIA, Fortes. **Conheça os 5 impostos federais mais importantes e como geri-los.** 2023. Disponível em: <https://blog.fortestecnologia.com.br/gestao-contabil/impostosfederais/#:~:text=Os%20impostos%20federais%20s%C3%A3o%20respons%C3%A1veis,cerca%20de%205%2C5%25>. Acesso em: 12 jul. 2023.

VERSIGNASSI, Alexandre. **O que foi o confisco da poupança?** Disponível em: <https://vocesa.abril.com.br/coluna/guru/o-que-foi-o-confisco-da-poupanca>. Acesso em: 04 out. 2023.

