UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – ARTIGO CIENTÍFICO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Aluno: Bruno Pereira Alves

Professor-orientador: Msc. Célio Rodrigues da Cruz

Aracaju

2015

BRUNO PEREIRA ALVES

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo – apresentado ao Curso de Direito da Universidade Tiradentes – UNIT, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em 30/05/2015.

Banca Examinadora

_____

Prof. Msc. Célio Rodrigues da Cruz

Universidade Tiradentes

_____

Prof. Raimundo Giovanni Franca Matos

Universidade Tiradentes

_____

Prof. Mariana Dias Barreto

Universidade Tiradentes

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Bruno Pereira Alves[1]

RESUMO

O presente artigo científico trata-se de uma análise da Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto, norma constitucional prevista no art. 150, VI, "b" da CF/88, com o objetivo proteger o direito a liberdade de crença, cláusula pétrea da Carta Política de 1988. Concebem-se aos "templos de qualquer culto" a imunidade tributária, ou seja, o Estado tem seu poder de cobrar impostos limitados por norma constitucional, e por isso não pode dessas entidades, atribuir ou cobrar tributos. Com isso, o objetivo dessa pesquisa é demonstrar as diversas interpretações do tema, mostrando a qual de fato melhor se adéqua ao caso concreto que vise a proteção do direito a liberdade religiosa. A imunidade subjetiva, aquela que atinge a pessoa e não apenas o objeto que a ela lhe pertença é a que melhor protege o direito em questão. Para tanto, foram demonstrados os pensamentos de doutrinadores e também da melhor jurisprudência do STF comprovando que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto deve incidir não apenas nos seus templos, mas também em todos os bens e serviços quando executados pela entidade religiosa, desde que estejam intimamente relacionados com a finalidade essencial da igreja. A conclusão do presente trabalho é no sentido de considerar que a interpretação ampliativa do artigo 150 VI, "b" da CF/88, aos "templos de qualquer culto" é um instrumento importante que visa a melhor proteção do direito a crença e a liberdade religiosa, um dos ditames da democracia do Estado**.**

Palavras chave: imunidade tributária; templos de qualquer culto, finalidade essencial.

1 INTRODUÇÃO

O exercício de uma função eclesiástica em determinada entidade religiosa foi o motivo pelo qual despertou no pesquisador o interesse de pesquisar acerca do tema "a imunidade tributária dos templos de qualquer culto". O desejo de conhecer a área buscando, portanto o saber de até quando e onde incide tal prerrogativa de imunidade tributária atribuída pelo Estado Brasileiro aos "templos de qualquer culto".

---

[1] Graduando em direito pela Universidade Tiradentes - UNIT. E-mail: alvezbruno@hotmail.com.

A imunidade tributária dos “templos de qualquer culto” decorre de uma norma positivada e está prevista na Constituição Federal do Brasil de 1988 em seu artigo 150, inc. VI, “*b*”, sendo um tema, portanto de bastantes questionamentos, a exemplo: o porquê que as instituições religiosas gozam dessa tal prerrogativa? Para responder essa pergunta, se faz necessário analisar, observar e pesquisar na história da construção do Estado, pois para que houvesse a manutenção do Estado muitas entidades “pessoas” eram desoneradas da obrigação de pagar tributos, entre esse rol estavam às instituições religiosas que usavam como artifício de adquirir o direito de imunidade tributária, o “castigo do ser divino” ao Estado, caso este resolvesse cobrar algum tributo do local onde as pessoas escolhiam para cultuar o seu deus.

Até os dias atuais várias são as constituições em diversas partes do mundo que trazem em seus corpos o tema da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. O Brasil como sendo um estado laico, ou seja, não estabeleceu uma religião para si, abrangeu em sua Carta Magna de 1988 o instituto da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto e o §4º do art. 150 estabeleceu as vedações a tais imunidades.

A importância do estudo do tema abordado se dá, pois a imunidade tributária tem por finalidade proteger o direito fundamental de crença e do culto religioso, evitando assim que o Estado reprima ou interfira no seu exercício por meio de impostos. Fica transparente que a finalidade dessa tutela é garantir o a plenitude de exercício do direito fundamental expresso no art. 5º, inc. VI da Constituição Federal de 1988.

O estudo do presente artigo científico, tem como objetivo geral explicar até onde se estende a interpretação do termo “templos de qualquer culto” e busca na doutrina, bem como na jurisprudência pátria até onde se pode abranger o termo presente da norma constitucional, para que tais entidades possam gozar do direito à imunidade tributária.

Já em relação aos objetivos específicos buscou-se definir o que são templos de qualquer culto, bem como explicar de onde e como surgiu a imunidade tributária no contexto histórico, mostrando, portanto a evolução desse direito à medida que foram outorgadas/promulgadas as constituições brasileiras até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Pesquisando na doutrina e na jurisprudência pátria o tema aqui abordado, busca-se uma análise do pensamento dos grandes juristas

brasileiros. Caminhando para uma melhor compreensão do tema, outros objetivos poderão ser acrescentados.

A metodologia utilizada na investigação no âmbito do método de abordagem foi o dialético, pois há contradição dos doutrinadores acerca do tema, bem como jurisprudências dos Tribunais Superiores que se posicionam a favor ou contra à interpretação extensiva do termo “templos de qualquer culto”, buscando portanto o que melhor se aplica à pesquisa. No âmbito do método auxiliar foi utilizado o método comparativo, que visa comparações com a finalidade de verificar similitudes e explicar as divergências acerca do tema abordado. No âmbito do método de abordagem quanto aos objetos foi usado o método qualitativo que levam como base as questões e os problemas a serem resolvidos e a técnica de pesquisa a ser utilizada são a bibliográfica, através de livros, artigos científicos e revistas.

A pesquisa busca a discussão, a disseminação de informações acerca do assunto, uma vez que encontramos questionamentos que podem construir e trazer novas sugestões para o direito, tendo por finalidade a melhora da construção do saber e aplicabilidade real das normas constitucionais e infraconstitucionais ao caso concreto, buscando, portanto o bem-estar social.

2 BREVE HISTÓRICO E A EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Durante os governos dos grandes impérios romanos foi que nasceu a Imunidade Tributária, chamada também de “*Immunitas*” que em seu sentido literal se traduz como sendo “a qualidade de não ser sujeito a algum ônus ou encargo (AULETE, 1974. V3, p.1927)”, onde o Estado que era Absoluto e tinha a figura de um rei, portanto o representante “legal” para o exercício do poder de tributar ou tornar imune quem ele quisesse, aliás, o rei utilizava desse poder para atender os seus interesses e assim se favorecer aos seus atos de nobreza. O Clero por sua vez visando a manutenção do Estado, fazia parte das muitas entidades “pessoas” que eram desoneradas da obrigação de pagar tributos e usava o “artifício do castigo do ser divino” ao Estado, como prerrogativa para adquirir o direito à imunidade tributária, caso este resolvesse cobrar algum tributo do local onde as pessoas escolhiam para cultuar o seu deus.

Com o surgimento da Idade Média, a imunidade tributária tornou-se uma prerrogativa de muito poucos, pois agora apenas o clero e alguns nobres recebiam

esse privilégio do grande Rei, como resultado, a conta deveria ser paga por alguém e esse alguém era a pobreza que de forma arbitrária e abusiva tinham seus tributos cobrados pelo Rei.

Foi durante a Revolução Francesa no século XVIII que tanto o clero como a nobreza decidiram não aceitar o fato de pagar tributo como as pessoas comuns do povo pagavam, é o que afirma Carneiro apud Amaro (2010). Contudo foi durante o Estado Liberal que iniciou o que chamamos hoje de democratização das imunidades, pois o que era apenas um privilégio para as entidades religiosas, veio a ser direito e garantia da exoneração fiscal emanada de normas constitucionais.

Com o advento da grande evolução que ocorreu no século XVIII que trouxe consigo a consolidação do Estado Fiscal que emana do Estado de Direito, veio transformar o conceito da imunidade tributária, pois se transferiu o poder de limitação de tributos da figura do Rei para o Estado, este por sua vez agora passou a ser o único “dono” do poder de limitação de tributos a certo indivíduos.

Acerca do exposto, buscando demonstrar a influência da religião na construção do Estado Moderno, assegura Coelho apud Tejo que:

> A revolução francesa foi um movimento que pretendia instaurar a religião da razão com a exclusão das demais formas de crenças ou culto; sendo que o positivismo de Augusto Comté é um subproduto pseudo-filosófico deste processo. Por alguns momentos aquela quadra revolucionária assistiu ao primeiro movimento socialista, especialmente, nos tempos de Terror inaugurado pelos jacobinos de Robespierre, os primeiros da história. Na outra margem do Atlântico, a intuição dos constitucionalistas americanos assegurou ao seu povo a liberdade de culto, e consagrou quando Cristo mandou dar a César o que é de César e a Deus o que é de Deus. Tal exemplo de proteção ao culto popular, ao contrário das perseguições religiosas francesas, estas inovações americanas, consubstanciadas na primeira Constituição Republicana e Democrática da História, cronologicamente (1787) à insanidade revolucionária francesa, foram se tornando paulatinamente o paradigma de todas as constituições, inclusive na Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, que em seu artigo 18 assim proclama: Todo homem tem o direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença,pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância isolada ou coletividade, em público ou em particular[...] (COELHO apud Tejo 2009, p. 245)

Foi no norte da América que o princípio da imunidade tributária nasceu, quando o presidente da Corte o juiz John Marshall decidiu pela não tributação da União pelos Estados no caso McCulloch *versus* Estado de Mayland.

Fazendo um breve histórico das Constituições brasileiras, examina-se que as Constituições de 1824, 1831, 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 até a vigente de 1988, todas elas são escritas e têm como característica comum a rigidez e exaustividade. Passemos a analisar de forma sucinta as imunidades tributárias nas constituições acima mencionadas.

A Constituição Política do Império do Brasil, datada de 25-3-1824 não fez nem uma previsão expressa de nenhuma hipótese de imunidade tributária, porém já existiam indícios, uma vez que não havia vedações impostas pelo legislador, sendo, portanto uma Constituição omissa.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil que foi promulgada em 24-2-1891, trouxe em seu corpo as imunidades tributárias e os impostos, entre essas imunidades já estavam presente as imunidades recíprocas entre os Estados e também a imunidade para os cultos religiosos. Nas palavras de ICHIARA (2000), aqui está o embrião, o marco inicial da imunidade dos templos de qualquer culto, que é previsto na vigente Constituição Federal do Brasil de 1988.

Promulgada em 16-7-1934, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil estabeleceu em seu art. 6º algumas imunidades tributárias. Em seguida, a Carta Maior de 1937 manteve a imunidade dos cultos religiosos e tinha como escopo a imunidade recíproca.

A Carta Magna de 1946 ampliou o rol das imunidades tributárias, trazendo consigo a imunidade dos partidos políticos, entidades educacionais e assistenciais, além da imunidade do papel exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, conforme demonstra o ar. 31, V, “c”, da CF/46.

Mantendo basicamente as mesmas imunidades previstas no corpo da CF/46, a Constituição de 1967 trouxe um alargamento das matérias imunes, mas sem nenhuma radical alteração no que tange as opções políticas do legislador.

Permaneceram na Constituição Federal de 1969 as imunidades previstas nas anteriores e como novidade, trouxe em seu corpo constitucional no art. 175, § 2º da CF/69 a previsão da imunidade de celebração de casamento.

Por final, a Constituição Federal promulgada em 1988, e denominada como *Constituição Cidadã*, em pleno Estado Democrático de Direito trouxe em seu art. 150 várias imunidades, tais como as das fundações, dos partidos políticos, e os sindicatos dos trabalhadores e a imunidade tributária nos templos de qualquer culto. A imunidade aqui passa a ser uma garantia constitucional e algumas delas passam a ser consideradas e de fato são cláusulas pétreas.

2.1 Imunidades de Templos na História do Brasil

Resguardada constitucionalmente desde o Brasil Império, a manifestação religiosa do povo brasileiro vigente no Brasil Colônia de Portugal, tinha como religião oficial a católica além de todas as implicações legais da manutenção do estado confessional. Analisando o artigo 5º da Constituição Política do Império do Brasil, datada de 25 de março de 1824, vemos que esta estabelecia a liberdade não só de crença, mas abria espaço também para a tolerância na manifestação de outro credo distinto daquele oficial no Brasil.

> Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo. (BRASIL, 1824)

Mesmo sendo considerada uma liberdade, esta por sua vez era condicionada, pois havia limitações que deveriam ser plenamente obedecidas, sob pena de perder tal direito que ainda não era tão garantido assim. Essa “ameaça” se estendeu até o final do Império no Brasil. Com a Proclamação da República, editou-se um decreto, este por sua vez trouxe a personalidade jurídica não só para todas as igrejas, bem como para as confissões religiosas, o que manteve a Igreja Oficial, que continuou recebendo subvenção pecuniária para o sustento de seus ministros religiosos e seminários. Vejamos como essa situação foi regulada no art. 6º do Decreto 119 A, de 7 de janeiro de 1890, do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil.

> Art. 6º - O Governo Federal continúa a prover á congrua, sustentação dos actuaes serventuarios do culto catholico e subvencionará por anno as cadeiras dos seminarios; ficando livre a cada Estado o arbitrio de manter os futuros ministros desse ou de outro culto, sem contravenção do disposto nos artigos antecedentes. (BRASIL, 1890)

Os direitos fundamentais à liberdade e à igualdade surgiram com a Carta Magna de 1891, esta estabeleceu no art.72, §3º da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891 o seguinte texto:

> Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum. (BRASIL, 1891)

O surgimento dessa alteração no quadro religioso quanto à liberdade de culto e a definição da situação do poder ante as organizações religiosas advieram após a grande imigração dos europeus que vieram não só morar no Brasil, mas também trabalhar nas terras *tupiniquins.* Nesse momento histórico do país em que houve a substituição da mão de obra escrava, diversos seguidores de uma diversidade de culto bem diferente do existente no país começaram a trazer certa preocupação aos governantes, fazendo com que todos agora estivessem em um mesmo nível de direito.

Visava, portanto que as regalias a uma só religião deveriam desaparecer, uma vez que se multiplicaram os templos de qualquer culto. O protestantismo cresceu muito naquela época. Ora, nas senzalas o que se via eram os escravos querendo cultuar aos seus deuses, porém não podiam e eram obrigados a se dobrarem diante o deus dos seus senhores. Contudo, a liberdade de culto para eles surgiu por ocasião da Lei Áurea, época em que começaram a se multiplicar os terreiros, que eram classificados igualmente como as catedrais, sinagogas, mesquitas e outros mais como templos de qualquer culto. Em 1981 foi que no Brasil se estabeleceu o estado laico, como esclarece o grande autor Gilberto Garcia:

> É a Constituição Republicana de 1891 que finalmente institui no Brasil o princípio da separação da Igreja-Estado, incorporando a liberdade de culto, determinando a não existência de uma religião oficial, e, por conseguinte ausência de qualquer subversão oficial, e de forma ampla, a liberdade religiosa em nosso país, como está disposto no art. 72, § 7º, 'Nenhum culto ou Igreja gozará de subvenção oficial nem terá relações de dependência ou aliança com os governos dos Estados'. (GARCIA, 2003, p.150)

Introduzida a partir da Constituição dos Estados Unidos do Brasil promulgada em 18 de setembro de 1946, a imunidade tributária passou a estar expresso no art. 31, *caput*, inciso V, alínea *b*:

> Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
>
> [...]
>
> V - lançar impostos sobre:
>
> [...]
>
> b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins. (BRASIL, 1946)

Faz-se necessário aqui transcrever o texto constitucional do art. 31 da Constituição de 1946, que traz a um grande princípio expresso – o princípio da neutralidade em relação à prática religiosa. Esse princípio continua hoje no texto da Constituição Federal de 1988.

> II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;
>
> III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo. (BRASIL,1946)

Conclui-se que a imunidade tributária hoje, é o reflexo da evolução histórica de um privilégio, oriundo do Estado Absolutista, que, em decorrência das espantosas lutas sociais travadas especialmente nos séculos XVIII e XIX, se transformou numa garantia constitucional, bem como cláusula pétrea que se destina a não só preservar, mas também a incentivar a atividade de relevante interesse coletivo de certas pessoas discriminadas no Texto Constitucional em seu art. 150.

3 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES PREVISTAS NA CF/88

Com a finalidade de alcançar o bem comum é que o Estado existe. Devido a esta prerrogativa o interesse público deve ser priorizado diante do interesse privado. Diante disso, é que são assegurados ao Estado alguns privilégios, afim de que este cumpra o seu objetivo, como é o caso do poder de criar tributos e cobrá-los.

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 24, I que a competência para criar leis sobre Direito Tributário é concorrente entre os entes federativos – a União, os Estados e o Distrito Federal. Já os municípios só poderão

legislar sobre esta matéria, desde que haja outro fundamento constitucional, a saber: o interesse local (art. 30, I, da CF).

A limitação do poder de tributar decorre da supra legalidade constitucional, uma vez que a Constituinte de 1988 optou por um modelo constitucional rígido, analítico e exaustivo. Yoshiaki Ichihara explica que:

> Os princípios tributários, gerais e implícitos, tais como o da legalidade, isonomia, da capacidade contributiva, da tipicidade, da rigidez do sistema etc., decorrem como modelo da constituição adotada: são fatores **limitadores aos direitos e garantias fundamentais.** (grifo nosso) (ICHIRARA, 2000, p. 100)

As imunidades tributárias aparecem nas constituições atuais e modernas, como é o caso da constituição do Brasil de 1988, se trata de uma das espécies de limitação ao poder de tributar. Porém, é cediço que nem toda a limitação ao poder de tributar conseqüentemente será uma imunidade, esta última é uma delimitação negativa da competência de tributar que o Estado possui.

3.1 Limitações ao Poder de Tributar na Constituição de 1988

As limitações estão previstas de forma expressa e implícita no próprio texto constitucional, cabendo, portanto, ao legislador ordinário para regular através de lei complementar essas limitações ao poder de tributar, a fim de facilitar ao intérprete da lei a sua interpretação e aplicação ao caso concreto.

Essa regulamentação está protegida contra qualquer mudança que possa diminuir o alcance ou até mesmo a sua amplitude, uma vez que as limitações ao poder de tributar previstas na Lei Magna se estabelecem como máximas garantias individuais pertencentes ao contribuinte e a desobediência a este preceito enseja em declaração de inconstitucionalidade da lei.

As normas ou princípios constitucionais que visam limitar o poder de tributar tem aplicabilidade direta e eficácia plena, uma vez que são de caráter proibitivo, vedativos e delimitadores, elas também gozam do caráter da auto aplicabilidade, conforme a classificação do doutrinador Manoel Gonçalves Filho (2012).

As limitações constitucionais ao poder de tributar decorrem de várias fontes, quais sejam: do próprio perfil da CF/88, dos diversos princípios constitucionais, bem como dos direitos e garantias individuais, das vedações, proibições e restrições

decorrentes do próprio texto constitucional de forma expressa e também das imunidades tributárias.

3.2 Conceito de Imunidade Tributária

As imunidades tributárias são espécie do gênero limitações ao poder de tributar. Um privilégio para aqueles que gozam de tal instituto, a imunidade tributária é uma norma constitucional que para aqui melhor exposta, faz-se necessário transcrever as lições de José Eduardo de Melo que diz:

> A imunidade consiste na exclusão de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstos na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também contempla outras específica situações que são afastadas dos gravames tributários. O objetivo da imunidade é a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, como a manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, a democracia, as instituições educacionais, assistenciais e de filantropia, e o acesso às informações. (MELO, José Eduardo de, 2012, p.145)

Somente “a Constituição estabelece imunidades. As regras de imunidade têm foro exclusivo na Constituição porque são regras (ainda que negativas) de competência tributária.” (PAULSEN, 2009, p.983)

Com isso, entende-se que é através da força da norma constitucional que as imunidades tributárias possuem que o contribuinte fica dispensado de arrecadar determinados tributos.

3.3 Imunidade x Isenção

A diferença básica entre imunidade e isenção consiste em que a primeira é hipótese de exclusão de incidência emanada de norma constitucional e a segunda é hipótese de exclusão de incidência natural de uma lei (permissão legislativa). Ademais, na imunidade o contribuinte é dispensado de pagamento de tributos mediante ordem na constituição e na isenção essa dispensação advém de uma lei, podendo esta ser editada no âmbito federal, estadual ou até mesmo municipal.

Do ponto de vista literal, a imunidade é um instituto que não admite a sua extensão em sua abrangência. Nesse sentido já entendeu o Supremo Tribunal

Federal que a imunidade admite interpretação ampla à luz dos princípios consagrados, o que importa na flexibilização desta abrangência.

Por ser um instituto oriundo da lei, a isenção só deve ser interpretada de forma literal, no tempo em que as leis são instituídas pelo legislador de caráter específico.

Um ponto em comum entre os dois institutos é o efeito de que qualquer uma, tanto a isenção quanto a imunidade resultará que determinado tributo não seja devido pelo contribuinte.

Para finalizar a breve discussão acerca da diferenciação de imunidade e isenção, Ronaldo Lindimar José Marton esclarece que:

> No caso da isenção tributária, o legislador competente para instituir o tributo decide que o tributo não incidirá em certas circunstâncias, ou relativamente a certas pessoas ou coisas. No caso de imunidade, o legislador sequer tem competência para instituir o imposto que possa atingir pessoa ou coisa imune.(MARTON, 2010, p.105)

3.4 Imunidade Subjetiva e Imunidade Objetiva

As imunidades, “são normas constitucionais que limitam a competência tributária afastando a incidência de tributos sobre determinados itens ou pessoas.” (MAZZA, 2015, p.452)

A imunidade tributária pode ser tanto subjetiva quanto objetiva. Esta será considerada subjetiva quando ao legislador não seja atribuída a faculdade de determinar a obrigação de determinado imposto a um sujeito em virtude de seus atributos que estejam ligados ao próprio contribuinte. No que tange a definição da imunidade objetiva, esta tem como escopo excluir o possível surgimento de obrigação tributária em virtude dos atributos da coisa. Destarte, nenhum sujeito poderá ser pressionado a recolher imposto que tenha como base tributável coisa imune prevista na Constituição Federal.

Assim, na lição de Luciano Amaro:

> As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades

> da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade). (AMARO, Luciano, 2010, p.176).

Para facilitar o entendimento da definição de imunidade subjetiva e imunidade objetiva busca-se no texto constitucional alguns exemplos esclarecedores para cada tipo de imunidade supramencionada.

Quando o benefício constitucional se dirige de forma imediata à proteção de pessoas, surge a imunidade subjetiva, como é o caso do que dispõe o art. 150, VI, b, da Constituição Federal, segundo o qual: “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”.

A imunidade tributária atribuída aos “templos de qualquer culto” é uma proteção a instituição religiosa como um todo, ou seja, não afasta tão somente os impostos que incidem sobre o local onde o culto é realizado, mas protege a entidade no que tange à incidência de qualquer outro imposto. Assim, conclui-se que o efeito da imunidade subjetiva é proteger as pessoas como um todo, afastando assim, a incidência de todos os impostos para àqueles que gozam de tal imunidade.

A imunidade de imprensa, prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, segundo o qual: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, trata-se da imunidade objetiva. Essa por sua vez busca o afastamento da incidência de imposto apenas sobre os produtos, e não para a proteção direta das pessoas. Assim, a característica principal de tal imunidade é afastar todos os impostos que incidam de forma direta sobre o item protegido pela norma constitucional.

Feitas, essas considerações preliminares, não resta dúvidas que a imunidade dos “templos de qualquer culto” classifica-se como imunidade subjetiva, protegendo, portanto, toda a “pessoa” das instituições religiosas.

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUE CULTO

Prevista na Constituição Federal Brasileira de 1988, no artigo 150, IV, *b*, a imunidade tributária nos templos de qualquer culto se trata de uma exoneração de ordem constitucional ao poder de tributar atribuído ao Estado, que visa portanto vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. Dessa forma reza o art. 150, IV, *b* da Carta Magna:

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

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista Constituição Federal de 1988, desonera os impostos que possam incidir sobre a propriedade dos bens imóveis das entidades religiosas – é o que pensam os defensores da proteção da imunidade objetiva. Todavia, o que se pode observar é que a maneira como a imunidade está inserida no texto constitucional, a interpretação que se dá é de caráter subjetivo, ou seja, a sua proteção não atinge somente o templo, aqui considerado como sendo o local onde são realizados os cultos de determinada religião, mas beneficia também quaisquer impostos que sobrevenham sobre o patrimônio, renda e serviços desde que estes estejam relacionados com as atividades essenciais das entidades religiosas, conforme entendimento unânime da jurisprudência e da doutrina ao interpretar o previsto no art. 150, § 4º da Carta Maior de 1988.

Roque Antonio Carrazza (2010, p. 835) ao escrever sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, entende que “esta imunidade, em rigor não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja.”

A imunidade religiosa é resultado de um incremento de diversas normas constitucionais que dispõem garantias fundamentais, tais como o livre exercício de cultos religiosos, a proteção aos locais de culto e suas liturgias, bem como à liberdade de crença, conforme estabelece o art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Comentando acerca de da finalidade de tal imunidade, o autor Ricardo Alexandre entende que:

> Vista a questão sob o prisma teleológico, há de se concordar que se o objetivo da imunidade era evitar a submissão da entidade religiosa ao Estado, a proteção teria que abranger todo o patrimônio, todas as rendas e todos os serviços destas entidades. (ALEXANDRE, Ricardo, 2015, p.258).

4.1 A Liberdade do Culto na Constituição de 1988

Outorgada em outubro de 1988, a Constituição Federal do Brasil previu expressamente no art. 5º, VI a liberdade de culto como um direito individual e fundamental. Dessa forma a imunidade religiosa surgiu como uma das garantias que visa proteger o direito supramencionado, Vale ressaltar que ambos estão protegidos pelo constituinte de 1988 como cláusulas pétreas.

Yoshiaki Ichihara, comentando acerca da liberdade religiosa no Brasil, escreve a seguinte observação:

> No regime jurídico vigente, foi-se a época em que a religião católica era oficial, pois no conceito de templos e cultos incluem-se todos: do espírita, do católico, do evangélico em suas várias manifestações, do budista, do xintoísta, do judaísmo, do candomblé etc., além das limitações retro apontadas, atendidos os requisitos da lei, todos fazem *jus* à imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, da CF/88, como decorrência do princípio da igualdade. (ICHIHARA, 2000, p.237)

Sabe-se que o Brasil é um país laico, sendo, portanto, inviolável a liberdade de consciência e de crença, uma vez que é assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e a devida proteção aos locais de culto e suas liturgias, conforme determina como forma de garantia constitucional o disposto no art. 5º, VI da CF/88.

4.2 Definição de Templo

O “dicionário Aurélio” define o termo templo como sendo “edifício público destinado ao culto religioso”. Um outro significado atribuído ao mesmo termo é de “lugar descoberto e elevado que em Roma era consagrado pelos áugures”. (FERREIRA, 2010, p.1310).

Leandro Pausen (2014, p.496) afirma que “a expressão “templos de qualquer culto” deve ser interpretada de forma ampla, abrangendo todas as formas de

expressão da religiosidade.” Dessa forma, mesmo que algumas religiões não sejam predominantes na sociedade brasileira, mas que seja considerada religião, esta deverá ser abarcada pela imunidade subjetiva, por ser considerada “templos de qualquer culto”. Nesse sentido assegura Pausen apud Martins que:

> Ora, os templos de qualquer culto não são, de rigor, na dicção constitucional, os prédios onde os cultos se realizam, mas as próprias Igrejas. O que o constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. É de se lembrar que o vocábulo igreja tanto serve para designar a instituição como o prédio, o mesmo se podendo dizer do vocábulo prédio... (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do Artigo 150, Inciso VI e § 4º e Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, em RDDT n. 28, janeiro/98, p.68)

Desde a Constituição Federal de 1946, é que os doutrinadores brasileiros já entendiam que o “templo de qualquer culto” não se refere apenas aos imóveis onde são realizadas as cerimônias públicas de determinada religião, mas possui um significado mais amplo, como sendo a igreja como um todo, ou seja, a própria entidade.

Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 136) dá uma lição ao expressar seu entendimento acerca das expressões *culto* e *templo* quando escreve:

> Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde realizarem esses rituais haverão de ser considerados templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize.

Dentro desse contexto, entende-se que o legislador ao atribuir a imunidade tributária nos “templos de qualquer culto”, buscou compreender a entidade mantenedora do templo. Assim, a imunidade atinge não somente os imóveis da igreja, mas também todo o seu patrimônio, renda e demais coisas que possam ser objeto de incidência de tributos.

4.3 A Imunidade dos Templos na Doutrina

Assim determina o art. 150, VI, alínea "b" e § 4º, da CF/88:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> VI - instituir impostos sobre:
> b) templos de qualquer culto;
> §4º As vedações expressas do inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Já é cediço que a Constituição Federal de 1988, concedeu às instituições religiosas o direito de não lhes incidirem imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade. A finalidade de ser atribuída a tal imunidade se dá pelo fato que visa proteger o direito fundamental a liberdade religiosa (crença e culto religioso), evitando assim, que o Estado interfira no seu funcionamento por meio de tributos.

A doutrina brasileira considera que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista na Constituição Federal de 1988 é de caráter subjetivo, isso porque, a norma constitucional torna imune a pessoa e não apenas os seus objeto. Em sendo assim, a entidade religiosa é imune de qualquer imposto, não tão somente àqueles que incidam no local onde são realizadas as suas reuniões e cerimônias religiosas. Nesse sentido já escrevia Aliomar Baleeiro durante a vigência da Constituição Federal de 1946 que:

> O ‘templo de qualquer culto’ não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta da Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se a utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.(BALEEIRO, 1998, p.136)

Com a finalidade de impedir que o Estado através do poder de tributar embarace o perfeito funcionamento das entidades religiosas é que a imunidade religiosa existe. Visa, portanto, que a finalidade dessa tutela nada mais é que a garantia da integridade do exercício do direito fundamental á liberdade religiosa, conforme o disposto no art. 5º, VI, da CF/88.

Para a entidade religiosa reunir os seus seguidores elas precisam constituir patrimônio, receber doações, bem como desenvolver atividades de assistência social, como também pode praticar a atividade econômica desde que o lucro seja

destinado para a manutenção das suas finalidades essenciais. Essa última prerrogativa atribuída às instituições religiosas é permitida pela extensão da liberdade religiosa, ou seja, é o efeito da interpretação ampliativa do tema diante da Carta Magna de 1988.

Não farão *jus* à imunidade religiosa as manifestações da fé religiosas que sejam contrárias aos princípios da ética ou da moral, bem como àquelas que explorem a fé alheia etc. Nesse sentido escreve Leandro Paulsen apud Saraiva Filho:

> Não contempla cultos satânicos, pois a Constituição foi promulgada sob a proteção de Deus. “Embora a imunidade dos templos e dos cultos seja, em regra, incondicionada, deduz-se, diante do próprio texto constitucional, que tal imunidade... não abrange os templos de inspiração demoníaca, nem cultos satânicos, nem suas instituições, por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus. (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade das instituições religiosas, RFDT 27/21, mai-jun/07)

Diferentemente com o que acontece nas demais hipóteses de imunidade, esta que se refere aos templos de qualquer culto nada tem haver com àquelas, uma vez que nesta não ocorre a transferência de uma atividade cujo titular de sua execução é o Estado, pois nelas o particular possui o intuito de auxiliar na execução de algumas tarefas e por isso usufruem dos efeitos da imunidade tributária. Na imunidade religiosa se percebe que a prática do exercício de uma religião é de extremo proveito ao interesse público, pois estas entidades não possuem o desejo de lucro e muito menos o proveito individual. Dentro desse prisma, se analisa que aos templos de qualquer culto foi atribuída tal imunidade, por estes desenvolverem atividades que consistem na idéia central da democracia a qual o Estado protege.

Embora alguns doutrinadores como Sacha Calmon, Paulo Barros de Carvalho e Eduardo Sabbag, entendam que a imunidade atribuída aos templos de qualquer culto seja objetiva, esse entendimento não deve prosperar, visto que já fora debruçado que o templo de qualquer culto não compreende apenas como sendo o local onde ocorre as cerimônias ou rituais de adoração de determinada religião, mas sim a própria entidade. Entende-se que deve prosperar o entendimento de doutrinadores como: Aliomar Baleeiro e Roque Antonio Carrazza, que interpretam a norma constitucional de forma subjetiva e abrangente, pois entendem que a

proteção e garantia aos direitos de liberdade de consciência e de culto previstos na Carta Política de 1988 se efetivam quando a imunidade atinge as entidades religiosas como um 'todo', não compreendendo apenas o seus prédios destinados ao culto, mas também o convento, a casa do pastor, a casa paroquial, os seminários, o centro de formação de rabinos, entre outros anexos dos templos, sejam eles patrimônio, renda ou serviços, desde que este estejam relacionados com as finalidades essenciais do templo, respeitando os limites previstos no art. 150, §4.ºda CF.

Finda a exposição do pensamento doutrinário, passa-se agora, à análise da jurisprudência pátria acerca da imunidade religiosa.

4.4 A Imunidade dos Templos na Jurisprudência

O Supremo Tribunal Federal, como sendo a suprema corte do país, guardião da efetividade da aplicação da Constituição Federal de 1988, defende a imunidade subjetiva dos templos de qualquer culto. Nesse sentido decidiu o STF:

> Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, **deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas' (grifo nosso)**. O § 4.º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas (STF, Tribunal Pleno, RE 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, *DJ* 14.05.2004, p. 33).

Ainda, no que tange interpretação dada pelo STF ao art. 150, VI da CF/88, esta é considerada extensiva, visto que "as entidades religiosas têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados" (STF, RE 325822, Relator Min. Gilmar Mendes).

Com o objetivo de demonstrar que os Tribunais pátrios tendem a interpretar o referido artigo de forma ampliativa, vale destacar recurso julgado pelo Tribunal Regional Federal:

> DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.ABRANGÊNCIA. A imunidade prevista na Constituição que veda a instituição de impostos sobre 'templos de qualquer culto' deve ser interpretada de forma extensiva, a fim de abranger o patrimônio,

> renda e serviços relacionados com crenças religiosas enquanto instituição. Precedente do STF. (grifo nosso)

Também é de fundamental importância transcrever o Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, o qual foi julgado em dezembro de 2002, e até os dias de hoje tem sido utilizado como viés interpretativo para as decisões judiciais. Conhecido como "*leading case",* o REX acima mencionado traz em seu bojo uma grande interpretação de total importância, pois se tornou um precedente à corrente que defende a interpretação ampliativa liberal da imunidade tributária nos templos de qualquer culto. Vejamos a ementa do julgado:

> Recurso Extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer de templos de qualquer culto. Vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, 'b' e § 4º da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, B', CF< deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas'. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas 'b' e 'c' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso Extraordinário provido Nesse julgamento, o STF, em sentido contrário ao quanto vinha sendo decidido, entendeu por rever sua posição. Estabeleceu que, a imunidade deve ser reconhecida a todos os imóveis da instituição religiosa, não só àqueles nos quais funcione o templo e suas dependências. Ou seja, entendeu por incluir os imóveis que aparentemente não têm nenhuma relação com atos religiosos. (www.stf.jus.br)

As instituições religiosas também exercem de forma histórica, diversas atividades que alcançam à sociedade, como é o caso da promoção e da assistência social, fazendo com que haja a diminuição de diversos problemas sociais que assolam sociedade. Dentro desse prisma e também do entendimento de que os templos de qualquer culto garantem a efetivação do direito à liberdade de crença encontrada no artigo 5.º, inciso VI, da CF/88, é que os poderes constituídos prezam pela garantia constitucional da imunidade atribuída a estas entidades pelo legislador de 1988.

A interpretação dada pelo Poder Judiciário é de extrema importância, uma vez que, por se tratar de imunidade tributária, a fiscalização dessas entidades que são imunes, em virtude de sua "pessoa", deve ser rigorosa, visando a não existência de abusos, bem como aplicações arbitrárias da mesma.

Sendo assim, conclui-se que a interpretação da maioria dos Tribunais, inclusive da Suprema Corte do Brasil, atribui uma interpretação extensiva e abrangente à imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Todavia, respeita de forma ideal, as vedações feitas pelo que o Constituinte de 1988 no §4º do art. 150 da CF.

4.5 A Relação com as Finalidades Essenciais das Entidades Religiosas (Art. 150, § 4º, da Constituição Federal)

Para melhor compreender a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, deve-se haver o entendimento do que dispõe o art. 150, § 4º, CF:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente ***o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais*** das entidades nelas mencionadas. (Grifo nosso)

Interpreta-se o artigo supramencionado de forma sistemática, entendo, pois que este traz o entendimento de que haverá a dispensa de impostos que sobrevenham sobre patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Esse artigo desonera, portanto, o patrimônio tanto mobiliário quanto imobiliário dos templos, bem como suas rendas que decorram da prática do culto e os serviços, quando vinculados a finalidades religiosas, como, por exemplo, a locação de imóvel pertencente à igreja, desde que a renda seja destinada à finalidade essencial da entidade.

Finalidades essenciais, termo utilizado para limitar a incidência da imunidade religiosa, têm o seguinte significado: "são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição." (COSTA, 2001, p.158)

A entidade mantenedora é quem possui o "patrimônio", bem como é ela mesma quem pode obter "rendas" e executar "serviços". Dessa forma, dentro de uma interpretação ampliativa, que ora prevalece na doutrina pátria, é que a imunidade tributária abrange este benefício que envolve o templo de forma ampla, visto que o entendimento que se tem é que de fato toda e qualquer renda ou

patrimônio da entidade, pode gozar deste benéfico, na medida em que esteja relacionado com as finalidades essenciais da entidade.

Vale ressaltar, que na prática, existe dificuldade em identificar quais as atividades executadas pelas entidades religiosas que estariam relacionados com as finalidades essenciais das mesmas. É o caso, por exemplo, das “livrarias” e demais segmentos que visem a prática comercial nas igrejas.

Questiona-se até onde a instituição religiosa pode atuar com tais práticas comerciais?

Essas entidades que não possuem finalidade lucrativa não estão impedidas da prática comercial, porém lhe é vedado a distribuição do lucro entre os seus dirigentes. Para que esse tipo de serviço realizado pela entidade mantenedora seja objeto que goze da imunidade religiosa, deve, portanto, os frutos sejam de fato aplicados na função essencial da entidade.

Nesse sentido, é importante dizer que ônus da prova da relação existente entre o patrimônio, a renda e os serviços e as finalidades essenciais da entidade é atribuído a própria instituição religiosa, quando da fiscalização realizada pelos entes federativos, observando as vedações impostas pelo art. 19, I, da CF/88. Assim, defende-se aqui o entendimento no sentido de que se a entidade não possuir meios de comprovação dessa vinculação, o objeto então, passará a ter incidência da devida tributação em obediência ao disposto no §4º do art. 150 da CF/88.

Taís Amorim de Andrade Piccinini, ao escrever sobre a caracterização de alguns atos comerciais praticados por entidades religiosas, entende que:

> [...] se o órgão fiscalizador entender que está havendo desvio de finalidade, a entidade pode perder sua condição de beneficiária. Nesse sentido, se as práticas comerciais promovidas pela igreja forem de tal modo intensas que cheguem até a se sobressair à finalidade principal, isso pode caracterizar sua desvirtuação da finalidade essencial, mormente se o volume dessas vendas for excessivo em relação à arrecadação da entidade como um todo, sempre ressaltando a necessidade de demonstrar a aplicação dos valores arrecadados para consecução das atividades sociais descritas em estatuto.(PICCININI, 2013, pág. 106)

Dessa forma, pode-se concluir que o parágrafo 4.º do artigo 150 da Constituição da República de 1988, tem como objetivo, dentro de uma exegese abrangente, evitar que ocorram abusos por parte das entidades mencionadas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do referido artigo. De outro lado defende-se que se a

interpretação deste artigo não for acompanhada de equidade e equilíbrio, o Poder Público poderá cometer abuso, em virtude do poder que lhe é atribuído em cobrar tributos, de modo fatal podem-se atingir as entidades das alíneas “b” e “c” do art. 150 da CF e a execução de suas respectivas atividades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante o exposto, depois de feita a análise, considera-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição da República de 1988 é de direito subjetivo público, uma vez que a relação que atinge a pessoa “a entidade religiosa”. Essa imunidade visa o afastamento do poder de tributar do Estado, em razão da proteção ao direito da liberdade religiosa, tido como cláusula pétrea na CF/88.

Feita uma análise histórica das imunidades tributárias presentes nas diversas Constituições Brasileiras, o presente trabalho, buscou explicar a diferença entre os institutos da isenção e da imunidade, mostra-se que estes não se confundem, um com o outro, podendo-se concluir de forma simples que a isenção é a exclusão definida por lei ordinária ou complementar e a imunidade é uma proibição advinda de uma norma constitucional que para o estudo do caso, aplicou-se o seu sentido subjetivo que impede a incidência de lei de tributação sobre determinado determinada pessoa.

O tema – Imunidade sobre templos de qualquer culto – encontra a sua suma importância, quando busca mostrar que não se limita ao campo do Direito Tributário, mas nasce e funda-se na própria Constituição, pois envolve princípios e também direitos fundamentais, como é o caso da liberdade religiosa.

Merece destaque a definição do termo “templo” que deve ser entendido em conjunto com o disposto no §4º do art. 150 da CF/88 – o conjunto de todos os bens e atividades que estejam vinculados com a finalidade essencial das entidades religiosas.

O Brasil é um Estado laico e o princípio da separação com a Igreja, está explícito no artigo 19, I da Constituição e veda aos Poderes a criação religiões ou seitas, bem como a construção templos e igrejas, buscando, portanto, subvencionar cultos de função religiosa.

A interpretação dos dispositivos constitucionais que garantem a imunidade religiosa deve ser interpretada de forma equilibrada, pois se assim não for, corre-se o risco do Poder Público cometer abusos quando da arrecadação de imposto, o que de forma fatal as entidades religiosas na execução de suas atividades, por isso é que estas merecem o grande incentivo e o cumprimento da norma constitucional como medida de justiça e cumprimento da dignidade da pessoa humana.

Nesse aspecto, fica claro que a melhor interpretação a ser aplicada ao tema é aquela que de fato amplia de significado das expressões “patrimônio, renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais”, pois, à medida que o patrimônio e as receitas são destinados na consecução dos ideais estatutários dos templos religiosos, estes devem gozar norma constitucional que imuniza essas entidades, desde que todo esse patrimônio e renda sejam de fato adquiridos de forma lícita e estejam relacionados diretamente com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

A interpretação sistemática, adotada por maioria da doutrina e também da jurisprudência pátria, como é o caso do STF e dos Tribunais Federais, faz-se perceber que não apenas os templos propriamente ditos, entendidos como o imóvel onde se realiza a cerimônia determinada religião, estão abrangidos pela imunidade tributária, mas também todas as demais atividades que a entidade mantenedora realize desde que estas estejam relacionadas com a finalidade essencial que estas possuam.

De forma geral, percebe-se que não há um consenso entre a doutrina pátria acerca do tema, porém todos prezam que os templos de qualquer culto são sim dignos da proteção que lhes assistem, uma vez que o direito de liberdade de crença e de culto são ditames consagrados da democracia presente no Estado laico do Brasil.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição (1824) **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1824.

BRASIL, Constituição (1890) **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1890.

BRASIL, Constituição (1991) **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1891.

BRASIL, Constituição (1988) **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

GARCIA, Gilberto; **Novo Código Civil e as igrejas;** Rio de Janeiro; Editora: Vida; Ano: 2003.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1946.

MELO, José Eduardo. **Importação e Exportação no Direito Tributário**. 2ª ed. RT, 2012, p. 34.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

CARRAZA, Roque Antonio **Curso de direito constitucional tributário** 25º ed São Paulo Malheiros 2009

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010

COELHO, Cláudio Carneiro. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro: COAD, jan.2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª Ed. Forense. 2004.

COELHO, Werner Nabiça. **A Imunidade dos Templos – Breves Considerações. Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais n.48, ano 11, jan/fev. 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributária**s – São Paulo: Atlas, 2000.

PICCININI, Taís Amorim de Andrade. **Manual Prático de direito eclesiástico** – São Paulo: Saraiva, 2013.

CALDAS Aulete, **Dicionário Jurídico**; Rio de Janeiro; Editora: Delta, Ano: 1974, v 3, p.1927

PAULSEN, Leandro; **Constituição e Código Tributário Nacional Comentado Á Luz da Doutrina e da Jurisprudência,** São Paulo; Livraria dos Advogados; 2014.

MARTON, Ronaldo Lindimar José

MAZZA, Alexandre, **Direito Tributário descomplicado**, São Paulo, Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo; **Manual de Direito Tributário;** São Paulo; Saraiva; 7ª Edição;; 2015.

AMARO, Luciano; **Curso de Direito Tributário**; São Paulo; Saraiva; 2010.

JURISPRUDÊNCIA - TF - ARE: 658080 SP , Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 13/12/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-033 DIVULG 14-02-2012 PUBLIC 15-02-2012

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**; São Paulo, Editora Malheiros, 2009.

FERREIRA FILHO, Antônio. **O Direito aplicado às igrejas**. 2 ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2010

CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de Direito Tributário**; São Paulo, Saraiva, 1999.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A imunidade das instituições religiosas**, RFDT 27/21, 2007.

IMMUNITY OF TAX OF ANY TEMPLES WORSHIP

ABSTRACT

This scientific article it is an analysis of Tax Freedom of temples of any cult, constitutional rule laid down in art. 150, VI, "b" of CF / 88, in order to protect the right to freedom of belief, entrenchment clause of the 1988 Policy Letter to conceive to the "temples of any cult" tax exemption, ie the State It has its power of taxation limited by constitutional law, and therefore can not these entities, assign or collect taxes. Thus, the objective of this research is to demonstrate the various interpretations of the theme, showing which actually best fits the individual case aimed at the protection of the right to religious freedom. Subjective immunity, one that reaches a person and not just the object that it belongs to him is the one that best protects the right in question. To this end, scholars thoughts were demonstrated and also the best case law of the Supreme Court confirming that the tax immunity of temples of any denomination should focus not only in their temples but also in all goods and services when performed by religious entity, since They are closely related to the essential purpose of the church. The conclusion of this study is in order to consider the interpretation of Article 150 ampliative VI, "b" of CF / 88, the "temples of any cult" is an important instrument aimed at better protection of the right belief and freedom religious, one of the state of democracy dictates.

Key-words: Privacy. tax immunity; temples of any cult, essential purpose**.**