



**UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – ARTIGO**  
**CIENTÍFICO**

**ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**  
**BRASILEIRO**

**Marília Elisa Varjão Nascimento**  
**Karina Ferreira Soares de Albuquerque**

**Aracaju**  
**2018**

**MARÍLIA ELISA VARJÃO NASCIMENTO**  
**KARINA FERREIRA SOARES DE ALBUQUERQUE**

**ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**  
**BRASILEIRO**

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

Aprovado em \_\_/\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora**

---

**Professor Orientador**  
**Universidade Tiradentes**

---

**Professor Examinador**  
**Universidade Tiradentes**

---

**Professor Examinador**  
**Universidade Tiradentes**

**ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO  
CRITICAL ANALYSIS OF RELIGIOUS IMMUNITY IN THE BRAZILIAN  
TAX SYSTEM**

**Marília Elisa Varjão Nascimento<sup>1</sup>**

**Karina Ferreira Soares de Albuquerque<sup>2</sup>**

**RESUMO**

O Brasil é um Estado laico, isto é, não adere uma religião oficial. A Constituição Federal/88 garante aos cidadãos a liberdade religiosa e a igualdade para a prática dessas religiões, dentro dos parâmetros legais da lei, da ordem e dos bons costumes. A imunidade tributária por ser uma verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar detém a capacidade de vedação na cobrança dos impostos a determinadas entidades. Decorrente disso, os templos de qualquer culto são beneficiados pela norma imunizante, denominando-se de imunidade religiosa. Na Constituição é visualizada a figura da imunidade religiosa no art. 150, inciso VI, alínea b. Diante desse privilégio aos templos de qualquer culto muitos indivíduos aproveitam-se para enriquecer por meio da criação de templos de fachada, com finalidade adversa da manifestação religiosa e decorrente disso houve um crescimento exagerado de organizações religiosas distorcidas que assumem atividades ilegais no seu exercício.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, Imunidade Religiosa, Laicidade, Liberdade Religiosa, Templos de qualquer culto.

**ABSTRACT**

Brazil is a secular state, that is, it does not adhere to an official religion. The Federal Constitution / 88 guarantees to the citizens the religious freedom and the equality for the practice of these religions, within the legal parameters of the law, the order and the good

---

<sup>1</sup>Graduanda em Direito pela Universidade Tiradentes – UNIT. E-mail: marilinhavarjao@hotmail.com

<sup>2</sup> Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). Professora Adjunta da Universidade Tiradentes (UNIT). karinaalbuquerque@ig.com.br

customs. Tax immunity, because it is a true constitutional limitation to the power to tax, has the capacity to prohibit the collection of taxes to certain entities. As a result, the temples of any cult are benefited by the immunizing standard, denominated of religious immunity. In the Constitution the figure of religious immunity in art. 150, subsection VI, letter b. Faced with this privilege to the temples of any cult many individuals take advantage to enrich themselves through the creation of temples of facade, with adverse purpose of the religious manifestation and as a result there has been an exaggerated growth of distorted religious organizations that assume illegal activities in their exercise.

**Keywords:** Tax Law, Religious Immunity, Secularity, Religious Freedom, Temples of any cult.

## 1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar é de competência dos Entes federativos, são eles a União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal. E a imunidade tributária é o limite desse poder tributário constitucional que consiste na vedação aos Entes em instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. Porém, somente são imunes impostos relacionados ao patrimônio, rendas e serviços com finalidades essenciais das entidades religiosas. A imunidade tributária religiosa nos templos de qualquer culto possui previsão legal no art. 150, inciso VI, alínea b da Constituição Federal.

Para uma melhor análise do tema foi abordada a laicidade no Estado brasileiro, a partir de um contexto histórico sobre a predominância da religião católica no Brasil, assumindo o posto de religião oficial. Entretanto, com a evolução das Constituições brasileiras e o surgimento de outras religiões o Brasil tornou-se um Estado laico, portanto, não possui religião oficial e garante a liberdade religiosa e o livre exercício do culto, sendo este último uma cláusula pétrea.

Após tratou-se do conceito de tributo, através do desmembrando do art. 3º do CTN. E tendo em vista as divergências doutrinárias em relação aos conceitos de templo e culto, fez-se um comparativo das definições de renomados doutrinadores, para assim, estabelecer uma única concepção do assunto. Então, analisou-se o possível direito dos cultos demoníacos serem protegidos pela norma imunizante.

Considerando a extrema relevância para o objeto deste estudo tratou-se do crescimento desordenado de instituições religiosas com finalidade diversa, decorrente

da falta de regulamentação e fiscalização na sua criação. O verdadeiro propósito dessas organizações criminosas disfarçadas de templo religioso é o enriquecimento ilegal dos seus líderes, ocultação de bens, prática de evasão fiscal e outros ilícitos como a lavagem de dinheiro.

Neste contexto, este artigo posiciona-se criticamente ao uso da imunidade religiosa para fins incomuns e ilegais, como promoção da fé para o financiamento do crime organizado. No tocante à lavagem de dinheiro, as “igrejas de fachada” são muito utilizadas dada a facilidade para esconder a origem ilícita de determinados ativos financeiros ou bens patrimoniais e sendo de maior dificuldade de ser desmonstrada ou provada e ainda evitam a tributação.

A metodologia aplicada foi a dedutiva utilizando-se de pesquisa qualitativa, baseando-se em análise documental, revisão bibliográfica, artigos científicos publicados em revistas especializadas e legislação tributária, como também a Constituição Federal.

## **2 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR**

O Estado tem o poder fiscal, ou seja, tem a capacidade de determinar tributos dos particulares através de contribuições derivadas e compulsórias. Ele pode criar tributos como também exigi-los dos que estão sujeitos a sua soberania. A Constituição Federal confere à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal a chamada competência tributária. Tem previsão legal no artigo 145 da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Porém, em face desse poder de tributar, a própria Constituição estabelece limites, são as chamadas Limitações ao Poder de Tributar. Com previsão legal no artigo 150 da Constituição Federal:

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 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.

A tributação atua historicamente em todos os âmbitos da sociedade, inclusive sendo inerente a manutenção de qualquer governo. As limitações ao poder constitucional de tributar, englobam basicamente os princípios constitucionais como da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei e as imunidades tributárias.

Portanto, conclui-se que os poderes para tributar são de responsabilidade dos entes federativos, a limitação desse poder é uma vedação constitucional existente na cobrança de alguns tributos a determinadas entidades.

### **3 CONCEITO DE TRIBUTO**

A definição de tributo é disciplinada no Código Tributário Nacional em seu art. 3º, dispõe que é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O tributo é a prestação pecuniária conforme se observa na parte inicial do artigo 3º, em análise, assim entendida como uma obrigação do cidadão de prestar dinheiro ao Estado, representada pela prestação em dinheiro, em moeda corrente no país ou em cheque, conforme o artigo 162, I, do CTN, que diz,“ O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal”.

Esta prestação por ser uma obrigação não decorrente de contrato, ou seja, não possui caráter voluntário ou facultativo em relação ao seu cumprimento, tem natureza compulsória, não tendo o cidadão autonomia de vontade, uma vez que, o pagamento do tributo é obrigatório.

Nestes termos, conceitua Machado:

(...) (b) *Compulsória*. Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim. Todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em

princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independente da vontade. (2015, p.57).

Ademais, sendo obrigação pecuniária não se admite a instituição de tributo como obrigação a ser quitada com bens. Ainda, é importante salientar que o ordenamento jurídico brasileiro desconhece o pagamento de tributos de forma *in natura*, ou *in labore*.

Nestes termos, são os ditames de Machado:

(...)Tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo cuja lei instituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União. Ou um imposto sobre a comercialização do ouro cuja lei instituidora determinasse que, por cada quilo de ouro negociado, cem gramas seriam entregues à entidade tributante. Tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante. (2015, p. 58)

Quanto ao termo “que não Constitua Sanção por Ato Ilícito”, entende-se que o tributo não se confunde com a penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Ou seja, tributo não é multa, e a multa não é tributo.

Nestes termos, segundo Torres:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitua sanção por ato ilícito. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º. (2005, p. 236)

Diante das considerações expostas, entende-se que tributo não pode ser confundido com a multa, uma vez que, esta decorre do inadimplemento de uma obrigação tributária, não consistindo no objeto da obrigação principal, ou seja o pagamento do tributo.

O termo “Instituída em Lei” diz respeito ao fato que só a lei pode instituir o tributo. Machado afirma que “Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, I. da CF.” (MACHADO, 2015, p. 61).

Por fim, o último quesito em evidência, que dá ensejo a caracterização de tributo, é o chamado “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sobre isto Mazza aduz que:

Isso significa que, a ocorrência do fato gerador, o fisco é obrigado a realizar o lançamento tributário. Vale destacar que lançamento é o ato administrativo vinculado e obrigatório, declaratório do fato gerador e constitutivo do crédito tributário, que se não for realizado, importa em responsabilidade funcional do agente público competente (art. 142, parágrafo único, do CTN). Em Síntese, lançamento é ato vinculado, não discricionário. (2016, p. 97)

Depreende-se do explanado que os tributos devem e só podem ser cobrados nos casos previstos em lei, no prazo instituído por ela e cobrado de quem a lei determina que seja exigido.

#### **4 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Existem divergências doutrinárias acerca da definição de imunidade tributária, sendo assim, faz-se necessário listar alguns deles, com o fito de compreender a amplitude deste princípio constitucional tributário.

Para Paulsen (2012, p. 38) as imunidades trazem a ideia de que “As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de tributárias.”

Já o doutrinador Ricardo Alexandre (2011, p. 170) afirma, “As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.”

Machado diz que:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária. (2015, p. 287).

Depreende-se, portanto, destes posicionamentos que a imunidade tributária é um instrumento limitador do poder de tributar, que se reserva aos impostos e a sua arrecadação. A competência para cobrar impostos é exclusiva dos Entes federativos, objetivando de uma maneira geral cobrir os gastos públicos através da cobrança de

tributos aos cidadãos. Mas, em algumas situações esses Entes são proibidos de cobrar impostos para determinadas pessoas e entidades, sendo estes imunes a tributação.

Podendo ser entendidas como uma não tributação absoluta que ocorre em razão das liberdades preexistentes. Logo, a imunidade tributária é um direito fundamental assegurado ao contribuinte pela Constituição Federal.

As imunidades estão previstas no artigo 150, VI, da CF. Na alínea “a” temos a proibição da União, Estados, Municípios e Distrito Federal de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. É abarcada também as autarquias e fundações criadas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços, desde que estejam vinculados às suas atividades essenciais.

Carraza, afirma que:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, como assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. (2008. p. 705)

O Estado brasileiro tratando-se de uma federação que tem o poder de tributar, obtendo receitas através da instituição de tributos, que deve ser repartido entre os Entes políticos, com a finalidade de que cada um deles, no âmbito das suas atribuições, possa executar os recursos arrecadados de toda a sociedade. Neste cenário, consiste a competência tributária, o poder que os Entes políticos possuem de instituir tributos, poder este concedido e delimitado constitucionalmente.

Os municípios, por exemplo, de acordo com o artigo 156, inciso I da Constituição Federal, podem instituir e cobrar dos cidadãos o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Na alínea “b” do artigo 150, VI, da CF, temos a proibição de cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto. Essa imunidade prega uma proteção aos valores religiosos, a proteção e garantia da liberdade de culto.

Desta forma, posto que a imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar contida de forma expressa na Constituição Federal. As pessoas e os bens descritos pela Constituição não podem sofrer tributação, visto que, as imunidades tem como objetivo resguardar valores fundamentais dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

## **5 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA**

A imunidade atua no plano da definição da competência tributária, tem previsão constitucional e é uma hipótese de não-incidência qualificada. Na imunidade como prever na Constituição Federal é proibido a fixação de impostos referentes a determinados sujeitos ou circunstâncias. No caso da imunidade, não ocorre nem a incidência tributária, pois o fato gerador não chega a ser praticado. (CAMPOS, 2007)

A isenção atua no plano do exercício da competência tributária, instituído em lei, que consiste na dispensa do pagamento do tributo devido. É originada de uma legislação ordinária de leis infraconstitucionais. Na isenção ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária, porém o pagamento do crédito é dispensado pela Fazenda Pública. É uma forma de excluir o crédito tributário de acordo com os artigos 175 e 176 do Código Tributário Nacional. (CAMPOS, 2007)

A principal diferença a ser apontada entre a imunidade e a isenção é no tocante ao fato de que a primeira interfere na definição da competência e a isenção no seu exercício. Para haver isenção tem que haver hipótese de incidência, pois não se pode isentar aquilo que não é tributado, porém na imunidade é o contrário, pressupõe-se não incidência. Mas daí não se pode dizer que não incidência e imunidade são a mesma coisa.

Quanto a não incidência, segundo assevera Mazza (2016, p. 286) “é a situação em que o tributo é indevido porque não ocorreu o seu fato gerador. Trata-se de fato tributariamente atípico, ou seja, não enquadrado na hipótese de incidência tributária.”

A não incidência é tudo aquilo que não é hipótese de tributação. No direito tributário, tudo aquilo que não está positivado como hipótese de incidência, por exclusão, é não incidência, o que não significa que aquilo que é não incidência um dia não possa ser tributado dentro dos limites da competência tributária. A imunidade, ao retirar constitucionalmente parcela da competência tributária, torna-se uma espécie de não incidência qualificada, porque, mais do que inexistir hipótese tributável, trata-se de impedimento à ocorrência desta.

Um exemplo de uma simples não incidência seria o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), ainda não criado, não se tratando de imunidade porque ainda persiste a competência para tributar nessa espécie. Ou seja, a não incidência é o vácuo normativo em que existe competência tributária mas esta não foi exercida, ou seja, é toda hipótese tributária possível mas ainda não positivada.

## **6 O ESTADO LAICO DE DIREITO**

Inicialmente é importante esclarecer que o Brasil é um país majoritariamente católico, porém laico, isto é, aquele que não adere uma religião oficial e de Estado. Além da laicidade o Brasil também é um país teísta, que é a crença na existência de deuses, seja um ou mais de um.

Celso Ribeiro Bastos explica que:

O Estado Brasileiro tornou-se desde então laico, ou não confessional. Isto significa que ele se mantém indiferente às diversas igrejas que podem livremente constituir-se, para o que o direito presta a sua ajuda pelo conferimento do recurso à personalidade jurídica. (2001, p. 336)

A religião Católica Apostólica Romana é predominante no Brasil, em virtude da forte ligação dos países latino-americanos com o Vaticano. Essa foi a religião oficial no Brasil por muitos anos. Porém, com o passar do tempo outras religiões foram ganhando fiéis, assim foram tomando espaço no cenário religioso.

De acordo com pesquisa feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2010, a religião católica ainda é a religião de maior influência na população brasileira, tendo 65% (aproximadamente 123.972.524 adeptos) da população fiéis, 22,2 % fiéis da religião evangélica (aproximadamente 42.275.440 adeptos), 2% da espírita (aproximadamente 3.848.876 adeptos) e 0,7% (aproximadamente 1.393.208 adeptos) das testemunhas de Jeová.

### **6.1 Conceito de Laicidade**

A laicidade é a neutralidade do Estado em matéria religiosa. O Estado é imparcial quando se trata de religião, o que resulta na obrigação do Estado em tratar com igualdade as religiões.

Destaca Santos Junior:

(...) a laicidade do Estado se mostra de duas formas distintas. A primeira delas, muito comum nos estados seculares europeus é a não intervenção drástica do Estado na Religião. É a separação total, que tende a restringir a religião ao foro íntimo de cada cidadão, impedindo qualquer manifestação religiosa em espaços públicos. Outro modelo é aquele adotado no Brasil, que, apesar da separação total entre o Estado e a religião, vê nesta, uma forma de integração social, permitindo assim, manifestações religiosas em espaços públicos, garantindo sua ocorrência de diversas formas. (2007, p. 62-63).

É preciso enfatizar que a laicidade é sobretudo um fenômeno político e não um problema religioso, ou seja, ela deriva do Estado e não da religião. É o Estado que impõe a laicidade.

## **6.2 Breve Histórico da Laicidade no Estado Brasileiro**

No Brasil imperial a religião oficial era a Católica Apostólica Romana, com total restrição a laicidade. Na época era tolerado outras liturgias, porém os cultos deveriam ser realizados em ambientes domésticos ou particulares, em casas especialmente a isso destinadas e jamais poderiam ser exercidos em locais externos. A superioridade da religião católica era de tanta imponência que até a escolha de bispos e sacerdotes necessitava do consentimento do Imperador, comprovando assim, a influência entre a Igreja e o Estado. (RUSSAR,2012, n.p)

Após a proclamação da República a constituição de 1891 determinou-se a proibição da autoridade federal, assim como a dos Estados federados, expedir leis, regulamentos ou atos administrativos, estabelecendo alguma religião, ou a vedação de qualquer religião decretando ainda a absoluta liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa sem a intervenção do poder público. Foi o marco da separação entre a igreja e o Estado, tornando o Brasil um Estado laico.

Na Constituição de 1934 foi reconhecida a liberdade de culto, desde que não contrariasse a ordem pública e os bons costumes.

A Constituição de 1946 manteve a proibição da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerem, subvencionarem ou embaraçarem cultos religiosos. Foi assegurado o livre exercício dos cultos religiosos “salvo os dos que contrariem a ordem pública ou os bons costumes”. Esta constituição inovou ao estabelecer a previsão da imunidade tributária, com relação aos impostos, para os “templos de qualquer culto”.( RUSSAR,2012, n.p)

A Constituição de 1967, nos moldes das Constituições anteriores, proíbe o Estado de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. Porém, há a previsão expressa de colaboração entre o Estado e as organizações religiosas, no interesse público, especialmente nos setores educacional, assistencial e hospitalar. Foi estabelecido o repouso remunerado, nos feriados religiosos, o casamento religioso de efeitos civis e o ensino religioso facultativo. A Constituição de 1967 mantém a previsão da imunidade tributária, no tocante aos impostos, dos “templos de qualquer culto”.

### **6.3 A Laicidade na Constituição Federal de 1988**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 no mesmo liame das anteriores, a Constituição de 1988 assegura no artigo 5º, VI, que dispõe ser “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias”.

A Constituição atual consagra a possibilidade de a lei prever a “escusa de consciência”, que “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei”.

A Constituição de 1988 impõe a proibição de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o funcionamento de cultos religiosos ou igrejas e ainda é prevista a imunidade dos templos de qualquer culto, no que se refere aos impostos. E ainda garante a liberdade de crença de qualquer cidadão podendo aderir a qualquer seita religiosa, a liberdade de mudar de religião, e a liberdade de não aderir a religião alguma, bem como a liberdade de descrença ou liberdade de ser ateu. (RUSSAR,2012, n.p)

## **7 ORIGEM DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

A imunidade outorgada aos templos de qualquer culto se origina da separação da Igreja e do Estado, que ocorreu anteriormente com a Revolução Francesa, e foi recepcionada com a Proclamação da República Federativa do Brasil. (CAMPOS ,2007)

Como já foi explanado, durante o Império a religião oficial era a católica apostólica Romana, outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado. Sendo assim, após a Proclamação da República, que foi inspirado no positivismo de Augusto Comte, foi decretada a separação do Estado e da Igreja.

Na constituição de 1891, 1943 e 1937 não era admitido imunidade tributária aos templos. Enquanto nas constituições de 1964, 1967 e 1969, ampliou-se o ordenamento dado nas constituições passadas, tornando os templos de qualquer culto imunes de tributos. É importante salientar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto isenta apenas os impostos. Todas as demais taxas e contribuições continuam devidas. (CAMPOS, 2007)

### **7.1 Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**

A imunidade dos templos de qualquer culto, também conhecida popularmente como imunidade religiosa, foi criada com o objetivo de garantir a liberdade de crença e promover uma igualdade entre as crenças. Desse modo, está prescrito no artigo 150, inciso VI, alínea b, da C.F que está vedada a cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto.

O patrimônio das entidades religiosas alcança os bens móveis e imóveis, desde que destinados às atividades essenciais da instituição. A norma imunizante atinge a renda que origina-se da prática do culto religioso, como doações, dízimos, bem como as aplicações financeiras com a finalidade de preservação do patrimônio da entidade. Os serviços religiosos são imunes, independentemente de serem gratuitos ou não, como a assistência aos pobres.

## **7.2 A Imunidade Religiosa e os Impostos**

O objetivo da imunidade religiosa é evitar a submissão da entidade religiosa ao Estado, assim a proteção contra a tributação deve abranger todo o patrimônio, toda renda e todos os serviços das entidades religiosas. Isso é o que propaga o artigo 150, Parágrafo 4º. Porém essas imunidades têm uma ressalva. Para concessão da imunidade, os benefícios oriundos da imunidade precisam estar adstritos com as finalidades essenciais da entidade imune.

A imunidade tributária aos templos de qualquer culto apenas afasta o não pagamento de alguns impostos. Não incluindo, portanto, outras espécies de tributos como a cobrança de taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Estando assim, os templos de qualquer culto ou as organizações religiosas, obrigadas a pagar as taxas de iluminação, água, entre outras.

Segundo Alexandre Mazza:

Assim, instituições religiosas não pagam nenhum imposto cujo fato gerador pudesse ser a elas atribuído. Trata-se de imunidade total. Portanto, se é certo que não recolhem IPTU e ITR sobre o templo de sua propriedade, também não pagam IPVA sobre seus carros, IR sobre suas rendas e ofertas recebidas, ICMS sobre itens vendidos aos fieis. Nenhum imposto é devido. No entanto, por força do art. 150, IV, da CF, a imunidade só vale para impostos, razão pela qual taxas, contribuições e empréstimos compulsórios são devidos integralmente. (2016, p. 299)

Além de não pagarem impostos sobre aluguel de imóveis, bens em nome da entidade e serviços prestados, entidades religiosas também não sofrem tributação. Para a

reforma de um templo, por exemplo, todo o material adquirido e serviço contratado pela organização religiosa são isentos de impostos.

Os templos de qualquer culto não são comerciais e se mantêm por meio de doações, a imunidade tributária permite que o valor arrecadado seja utilizado de forma mais ampla, destinando-o para projetos sociais, obras no imóvel, compras de equipamento para os cultos, promover eventos, e assim por diante.

Aliomar Baleeiro, nessa toada, observa que:

(...) os templos 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 na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. (1997, p. 311)

A imunidade religiosa se estende não só ao templo, como também aos anexos, como conventos, seminários, casas pastorais, isto porque a proteção constitucional é ao culto e suas liturgias desenvolvidas, não somente no templo principal, mas aos demais ambientes, desde que tenha a finalidade de “qualquer culto”.

### **7.3 A Fiscalização Tributária e o Uso da Imunidade Tributária Religiosa para a Prática de Evasão Fiscal e Outros Ilícitos**

A garantia do direito de imunidade tributária aos entes religiosos tem como objetivo facilitar a promoção da fé. Uma vez que, por meio da imunidade a oportunidade destes entes de construir um templo, comprar veículos para ajudar os fiéis, ou seja, promover da forma mais ampla e possível a religião, seja ela qual for.

Mas infelizmente não querendo generalizar, não é isso que acontece na prática, visto que, diante da facilidade que é criada uma igreja no Brasil, que em muitos Estados é mais simples e célere que abrir uma sociedade empresária, e também o crescimento dos templos religiosos de grande porte que possuem vários seguidores e com uma quantidade significativa de “filiais” com sedes até em outros países. Sendo a causa disso muitas vezes pela falta de fiscalização e regulamentação. (TOLLEMACHE, 2014 n.p)

Muitos indivíduos e organizações criminosas se utilizam dessa roupagem jurídica para obter vantagens econômicas e lavar dinheiro, tratando-se de um processo perfeitamente identificável, que tem a finalidade não somente de ocultar ou dissimular a

origem delitiva dos bens, direitos e valores, mas igualmente conseguir que eles, já lavados, possam ser utilizados na economia legal. (TOLLEMACHE, 2014 n.p)

São grandes às discussões acerca do tema e se deveria ou não incidir tributação sobre todos os bens pertencentes aos templos, ou igrejas, pois muitas vezes esses templos que possuem imóveis, utilizam-no para o aluguel, por exemplo, fugindo assim da finalidade principal que é o uso para prática da religião.

O atual entendimento do Supremo Tribunal federal é que a imunidade tributária deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa. De acordo com a decisão a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição do Brasil, 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. Precedente. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI 651.138/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eros Grau, Dje 16/8/07) No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas: ARE 640.974/SE, Rel. Min. Gilmar Mendes, Dje 20/5/11; AI 755.644/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, Dje 5/4/11. Diante do exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário. Publique-se. Brasília, 16 de agosto de 2011. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente.

A evasão fiscal é a conduta na qual o contribuinte transpõe os limites da lei, praticando crimes contra a ordem tributária como fraude, sonegação, simulação no intuito de ocultar patrimônio ou diminuir o montante de tributos a serem recolhidos.

A utilização de “igrejas disfarçadas” tem se mostrado como uma opção muito mais vantajosa, pois além de legalizar as receitas ilícitas, esses criminosos ainda evitam a tributação. (TOLLEMACHE, 2014, n.p)

Neste sentido, Sabbag faz uma análise crítica:

Num cenário de proliferação de templos, haja vista a “*extrema facilidade com que se institui uma seita*”, e de ocorrência de inúmeros abusos, somos instaurados a refletir criticamente sobre a extensão do fenômeno e suas consequências. De início, temos dito que é lamentável que tal extensão traga reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que se inserem, sob capa da fé, algumas “pseudoigrejas”. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob função de “representantes do bem”.

Na verdade, é corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. (2015, p. 352)

Além disso, escândalos envolvendo organizações religiosas também motivaram a ação pelo fim da imunidade tributária a templos de qualquer culto. Já tramitou no Congresso Nacional um projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 176-A/93), de autoria do Deputado Eduardo Jorge, a seguir:

**Ementa:** SUPRIME DISPOSITIVOS DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**Explicação da Ementa:** SUPRIMINDO DISPOSITIVOS QUE PROIBEM A UNIÃO, ESTADOS, (DF) E MUNICIPIOS INSTITUIR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, PATRIMONIO, RENDA OU SERVIÇOS DOS PARTIDOS POLITICOS, SINDICATOS, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTENCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS E DOS LIVROS, JORNAIS, PERIODICOS, E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO; ALTERANDO DISPOSITIVOS DA NOVA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Porém, tal projeto fracassou, visto que, a extinção da imunidade religiosa violaria o princípio da liberdade religiosa (art. 5º,VI da CF) e a fiscalização estatal poderia chocar-se com um possível fanatismo religioso de alguns servidores podendo prejudicar determinadas religiões.

## 8 TEMPLO E CULTO

### 8.1 Templo

Quanto ao conceito de templo a doutrina se torna divergente. Sabbag a distingue em três diferentes teorias: a clássico-restritiva, clássico-liberal e a moderna.

Na teoria clássico-restritiva, por templo entende-se o espaço em que se promove o culto religioso. Para os doutrinadores que seguem esta teoria, apenas o local em que é promovido o culto deve ser imune a incidência de tributos. (SABBAG, 2015)

Na teoria clássico-liberal entende-se templo como tudo que direta ou indiretamente proporciona a realização do culto. Qualquer edificação anexa ao Templo propriamente dito, se torna também imune tributariamente. (SABBAG, 2015)

Nesta teoria, denomina-se como templo os todos os bens que facilitam a realização do cultos , por exemplo sobre a não incidência de IPTU ou IPVA sobre, a

casa do religioso ou veículo usado exclusivamente para o trabalho eclesiástico. Ou seja, tudo que está relacionado ao templo religioso e auxiliar na prática religiosa estará livre de tributação.

Por fim, na teoria moderna, amplia-se o conceito de templo, entendendo por este toda a entidade religiosa, mantenedora do espaço físico e administradora da “organização religiosa”. (SABBAG, 2015). A teoria em questão apresenta um sentido jurídico mais amplo pelo fato de ser teorizada em base de organização religiosa incluindo todas as manifestações que caracterizam o culto.

Baleeiro é adepto da teoria liberal, ao afirmar que o templo não se trata somente do edifício principal, onde é celebrado a cerimônia pública, mas também de suas dependências e anexos, seja esse o convento, anexo por “força de compreensão”, ou a residência do pároco ou pastor, desde que não empregado para fins econômicos. (BALEEIRO, 2013).

Nos dizeres de Carraza :

São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se “anexos dos templos” todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto. (2008, p. 280).

Diante disso, faz-se uma análise da definição de templo com duas alternativas a primeira é restringir o templo somente ao edifício onde acontece a atividade religiosa. A segunda é abranger os bens e as atividades relacionadas aos exercícios religiosos, então chega-se a conclusão que serão imunizados os bens e serviços que sejam utilizados para fins exclusivamente religiosos.

## **8.2 Culto**

O culto é considerado como todas as formas de manifestação religiosa, espiritual e de fé. SABBAG (2015, p. 337), considera que “culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional.”

Percebe-se que as definições de religião e culto são semelhantes, mas não iguais. A religião trata-se de algo interior que decorre do intelecto pessoal, referindo-se a crença na existência de um ser superior, sobrenatural, do qual depende o destino do indivíduo ao qual se deve respeito e obediência. Por outro lado, culto, é algo exterior à

pessoa, sendo a forma que os religiosos prestam homenagens a esse ser através de reuniões constantes e periódicas.

SABBAG pondera:

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (art. 1, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune. Portanto, não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário. Vale dizer, nesse passo, que “cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam. (2015, p. 337)

Diante das indagações sobre o imunidade tributária do artigo 150, VI, b aos cultos demôníacos, entende-se que tal culto na verdade seria uma seita, que fere a moralidade pública e os bons costumes. Os cultos satânicos envolvem uma série de rituais ilegais, onde há roubos, uso de entorpecentes, sacrifício de animais, uso indiscriminado de sangue, entre outras práticas que ferem em cheio as leis e os bons costumes, sendo essas infrações suficientes para descaracterizar tais seitas da condição de religião. Considerar as seitas satânicas como religião, garantido a esses direitos constitucionais, seria o mesmo que chamar a lei para tutelar atos ilícitos.

Paulsen abrilhanta o tema com os seguintes dizeres:

A imunidade a impostos que beneficia os “templos de qualquer culto” abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto “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. (2012, p.70).

No preâmbulo Constitucional entende-se que os cultos demoníacos não devem ser protegidos pela norma imunizante tributária, pelo simples fato da Constituição Federal ser promulgada “ sob a proteção de Deus”, portanto seria contraditório os cultos satânicos gozarem da imunidade tributária. Além de afrontarem os direitos e garantias das outras pessoas, ferindo o princípio da dignidade da pessoa humana.

### **8.3 Liberdade do culto religioso e sua previsão constitucional**

O Estado brasileiro adere ao Estado Democrático de Direito, onde todos são livres de ter ou não uma religião, como também a igualdade para a prática dessas religiões, dentro dos parâmetros legais da lei, da ordem e dos bons costumes.

No tocante à liberdade religiosa, Lenza (2013, p. 1054) afirma que a Constituição Federal assegura “a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre-exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias”.

O Brasil é um país desprendido de qualquer ditadura religiosa, é livre o exercício de qualquer religião, bem como a opção de não aderir a nenhuma religião específica, porém é necessário uma normatização para as garantias e controle destes direitos, para evitar que os cidadãos sofram abusos e restrições aos direitos constitucionais.

Sabbag afirma que:

A liberdade religiosa significa que o cidadão poderá professar a fé, no culto e templo que lhe aprouverem, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião em livre escolha. Para demonstrar a dimensão da liberdade religiosa no Brasil, teho-me valido de uma máxima, em paráfrase, com certo tom jocoso: “ *entre nós, brasileiros: crer ou não crer... eis a ‘opção’!*” (2015, p. 336).

A liberdade de culto é uma cláusula pétrea, pois tem previsão no texto constitucional no seu artigo 5º., VI, sendo a imunidade religiosa uma das garantidoras desse direito pétreo. E na postura de neutralidade ou não identificação do Estado com qualquer religião no art. 19, I da CF/88.

A liberdade religiosa não é protegida apenas pela Constituição Federal, como pela Declaração Universal de Direitos Humanos, aprovada em 1948 na Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), sendo o Brasil signatário e em seu texto dispõe sobre a igualdade de todos os homens serem possuidores da liberdade de pensamento, consciência e religião, podendo optar em possuir ou não uma religião e professar publicamente a sua fé e praticando livremente o culto de forma coletiva ou individual.

## **9 QUESTÕES CONTROVÉRSIAS**

### **9.1 Imunidade Religiosa e a Maçonaria**

Existem divergências doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da imunidade tributária em relação a maçonária, tratando-se de um tema bastante polêmico. O STF entende que elas não gozam da imunidade tributária do artigo 150, VI, b, da Constituição Federal.

Porém é necessária uma análise do conceito da loja maçônica para se verificar a possibilidade de gozo da imunidade. No julgamento do Recurso Extraordinário 562.351/RS, pelo Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, em 04/09/2012, o Relator Ministro Ricardo Lewandowski em seu voto conceituou a maçonaria conforme trecho transcrito:

(...) trago à colação o esclarecimento, colhido do sítio eletrônico 4 da Grande Loja Maçônica do Estado do Rio Grande do Sul, quanto à natureza das atividades que ela desenvolve: A Maçonaria é uma Ordem Iniciática mundial. É apresentada como uma comunidade fraternal hierarquizada, constituída de homens que se consideram e se tratam como irmãos, livremente aceitos pelo voto e unidos em pequenos grupos, denominados Lojas ou Oficinas, para cumprirem missão a serviço de um ideal. Não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Esses visam despertar no Maçom o desejo de penetrar no significado profundo dos símbolos e das alegorias, de modo que os pensamentos velados neles contidos, sejam decifrados e elaborados. Fomenta sentimentos de tolerância, de caridade e de amor fraterno. Como associação privada e discreta ensina a busca da Verdade e da Justiça” Verifico, então, que a própria entidade declara enfaticamente não ser uma religião (...)

Neste contexto, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a maçonaria não goza do direito de imunidade, uma vez que faltam características essenciais para ser considerada juridicamente como um culto, uma liturgia religiosa. (BRITO, 2016)

Segundo Mazza:

A maçonaria é uma organização fechada voltada para a “busca da felicidade geral e paz universal”. Embora muitos textos oficiais da instituição falem em “cultos” e denominem suas lojas de “templos”, a própria organização afirma que a maçonaria não é uma religião, inexistindo razão para ser tributariamente tratada como tal. (2016, p.299)

Os próprios criadores da maçonária não a definem como uma religião, mas como uma filosofia de vida. Tratando-se de uma grande família, cuja finalidade é buscar a melhoria gradativa do homem. Uma razão que não se pode definir a maçonária como religião é por esta não possuir dogmas, símbolos ou imagens utilizadas na adoração do divino. (BASTOS, 2016)

Sabbag considera a maçonaria uma religião, desta forma argumenta:

A bem da verdade, trata-se de questão de alta indagação, cuja complexidade emerge da própria natureza semisecreta da maçonaria, o que dificulta o iter a ser trilhado na identificação segura da existência do caráter religioso nas lojas maçônicas.(...) Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser “substancial” – em que se perscruta aleatoriamente o elemento contencioso –, deverá ser *funcional*, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nessa medida, o intérprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários. (2015, p. 352).

Alguns pressupostos semelhantes entre religião e a maçonaria ocasionam dúvidas, por exemplo a elevação espiritual e por não contrariar o ordenamento jurídico. Mas a maçonaria trata-se de uma filosofia fechada e secreta fugindo do conceito de religião, visto que, não possui os elementos essenciais religiosos que é ser aberta a todos e possuir dogmas e símbolos. Afastando assim, a imunidade tributária. (BASTOS, 2016)

## 9.2 Imunidade Religiosa e os Cemitérios

O cemitério que for mantido por uma entidade religiosa é plenamente aplicável a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Sendo o cemitério de pessoa física ou jurídica que vise à lucratividade, não se faz jus a tal imunidade.

Segundo Mazza :

Quando se trata de cemitérios que funcionam como extensão de entidades religiosas, sem fins lucrativos e que se dediquem exclusivamente à realização de serviços religiosos e funerários, o STF reconhece imunidade quanto ao IPTU (RE 578562). Os demais impostos, assim como os outros tributos, são devidos integralmente. Porém no caso de cemitérios de caráter comercial, que alugam jazidos e prestam serviços com o objetivo de obtenção de lucro financeiro, não têm direito à imunidade. (2016, p. 300)

O STF pacificou o entendimento jurisprudencial, conferindo imunidade tributária aos cemitérios de cunho religioso por se tratar de uma extensão do templo religioso, devendo serem observadas suas finalidades essenciais. De acordo com a decisão a seguir:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88.**

**CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO.** 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.(STF - RE: 578562 BA , Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070).

Diante disso, conclui-se que há duas condições diversas quando se trata dos cemitérios. Quando a finalidade deste visa a lucratividade, não há o que se falar em imunidade religiosa, visto que, haveria prejuízo da livre concorrência. Porém, quando o cemitério não tem fins lucrativos ou quando os lucros são revertidos na manutenção do local, sendo entidade religiosa, haverá incidência da imunidade. Isto posto, não haverá cobrança de tributos sobre os serviços funérbes, sobre a renda decorrente desses serviços prestados e nem sobre o local, desde que seja de propriedade da entidade religiosa.(SOUSA, 2016)

### **9.3 Imunidade Religiosa e os Tributos Indiretos**

Os tributos indiretos são aqueles cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito.

A relação entre as imunidades e os tributos indiretos, trata-se de um tema bastante controvertido na doutrina e na jurisprudência.

O Ministro do STF, Bilac Pinto, no Recurso Extraordinário nº 68.741-SP/70 tratou sobre tributos indiretos e imunidade recíproca, alegando que a figura do contribuinte de fato era estranha à relação tributária, não podendo alegar, a seu favor, a imunidade tributária.

No Recurso Extraordinário nº 210.251/SP, a relatora Ellen Gracie aduziu que não há incidência do ICMS na venda de mercadorias, desde que o lucro destine a fins da entidade imune. E essa decisão foi reiterada em 2006 no RE 186.175/SP, a seguir:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a

comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos (RE nº 186.175/SP –EDv-ED, Segunda Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 17/11/06).

A relação entre as imunidades e os tributos indiretos, trata-se de um tema bastante controvertido na doutrina e na jurisprudência. Sabbag argumenta que:

Em Síntese, seguindo a linha de entedimento do STF, podemos assugar: (I) não incide o ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; (II) incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem. (2015, p. 348)

Então, entende-se que a imunidade aos impostos indiretos, especialmente o ICMS, será entendido de duas formas. Nos casos que a entidade religiosa for produtora dos bens não será cobrado o ICMS, porém o lucro deverá ser revertido para realização de atividades da entidade. Mas quando a entidade religiosa for consumidora do produto deverá incidir o ICMS, visto que, já estará embutido no preço do produto. (BASTOS, 2016)

## **10 CONCLUSÃO**

A competência para tributar é atribuída aos Entes políticos - União, Estados, Municípios e Distrito Federal - com previsão legal no artigo 145 da Constituição de 1988. Da mesma forma que estes possuem a competência para tributar também detém o poder de conceder imunidades tributárias a algumas organizações, consoante preceitua o art. 150, VI, alínea b da Carta Magna. As entidades religiosas estão incluídas nesta norma, portanto, são imunes ao pagamento de determinados impostos, dentre eles estão o IPTU e ITR, IPVA, IR e ICMS. Dentre estes templos religiosos protegidos pela norma imunizante, não há privilégios para nenhum em específico, todos tem igual direito de imunização.

A razão da imunidade destas entidades religiosas está fundamentada no artigo 5º, VI, da Constituição Federal/88, trata-se de uma cláusula pétreia que interpreta a liberdade de culto, garante a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças. É significativo explicar que, caso as instituições religiosas fossem tributadas sofreriam grandes dificuldades financeiras podendo levar à extinção, visto que, os templos não visam a lucratividade e geralmente são mantidos através de doações dos fiéis.

Porém, diante desse privilégio da imunidade tributária aos entes religiosos e a facilidade para a criação de organizações religiosas no Brasil, alguns utilizam da promoção da fé para obtenção de vantagens econômicas e lavagem de dinheiro, mascarando a real finalidade do templo disfarçado de promotor da fé.

O enriquecimento ilegal dos líderes de algumas organizações religiosas, somado ao crescimento exacerbado dessas instituições, com objetivo deturpado, são as causas de vários escândalos apontando evasão fiscal e crime de lavagem de dinheiro, sendo estas as razões motivadores da PEC n. 176-A/93, de autoria do Deputado Eduardo Jorge que teve como objetivo à extinção da imunidade religiosa.

Provavelmente o que essas organizações religiosas almejam, sob o manto ilusório da fé é ludibriar seus seguidores transformando-os em meros contribuintes para enriquecer suas receitas, mas, que nem sempre são voltadas a verdadeira promoção da fé e da espiritualidade humana. Alienando-os completamente e muitas vezes tirando seu discernimento, fazendo-os reféns de um sistema viciado que não se compromete com os princípios estabelecidos.

Porém, como demonstrado esta possível solução para o problema de práticas de crimes utilizando-se como fachada os templos, caminho para erradicação é uma tentativa que já foi fracassada, visto que, a extinção da imunidade aos templos de qualquer culto violaria o princípio constitucional da liberdade religiosa. Logo, uma maneira para frear esse crescimento descontrolado de organizações religiosas que desvirtuam a principal finalidade da religião na sociedade, seria aumentar e dificultar a fiscalização.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. São Paulo, Método, 2011.

ANDRADE, Juciene Rego de. **Imunidade dos Templos Religiosos**. Dissertação de Mestrado apresentada ao curso de Direito da Universidade Autônoma de Lisboa. Lisboa, 2017. Disponível em:

<<http://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/2989/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20FINAL%20-%20IMUNIDADE%20DOS%20TEMPLOS%20RELIGIOSOS-1%201.pdf>>  
> Acesso em: 07 maio 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 12ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

BASTOS, Lívia Reis. **Análise da Imunidade Religiosa no Sistema Tributário Brasileiro: questões controvertidas**. Monografia apresentada ao curso de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora. Juiz de Fora, 2016. Disponível em: <file:///C:/Users/maril/OneDrive/Documents/tcc%20livia%20bastos.pdf> Acesso em: 09 abril 2018.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil – volumes 1 e 2**. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 05 mar 2018.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)> Acesso em: 03 abril 2018.

CAMPOS, Carine Dallagnol. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. Monografia submetida à Universidade do Vale do Itajaí-Univali Itajaí, 2007. Disponível em: <file:///C:/Users/maril/OneDrive/Documents/Carine%20Dallagnol%20de%20Campos%20tcc.pdf > Acesso em: 14 abril 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª ed. São Paulo, Malheiros. 2008.

**DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS**, 1948. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>> Acesso em: 14 mar 2018.

JORGE, Eduardo. **PEC 176/1993**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14500> > Acesso em: 20 maio 2018.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo, Malheiros, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2016.

PAULSEN, Leandro A. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2012.

RUSSAR, Andrea, **Brasil: A Laicidade e a Liberdade Religiosa desde a Constituição da República Federativa de 1988**, 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/brasil-laicidade-e-liberdade-religiosa-desde-constitui%C3%A7%C3%A3o-da-rep%C3%ABlica-federativa-de-1988>> Acesso em: 25 abril 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo, Ed. Saraiva, 2015.

SANTOS JUNIOR, Aloisio Cristovam. **A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro**. São Paulo: Mackenzie. 2007. Dinponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38900/constituicao-e-liberdade-religiosa>> Acesso em 03 abril 2018

SOUSA, Maria Helena Brito de. **Imunidades tributárias: a imunidade dos templos e instituições religiosas**. Monografia apresentada ao curso de Especialização de Estudos Tributários-IBET de São Paulo. Brasília, 2016. Dinponível em: <<file:///C:/Users/maril/OneDrive/Documents/Maria-Helena-Brito-de-Sousa-OK.pdf>> Acesso em 12 abril 2018

TOLLEMACHE, Mark. **Imunidade Tributária Religiosa e a Evasão Fiscal**. 12º Encontro Científico Cultural Interinstitucional. 2014. Dinponível em: <<file:///C:/Users/maril/OneDrive/Documents/importante%20para%20meu%20tcc.pdf>> Acesso em 12 abril 2018

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.