

## IMUNIDADE DE ENTIDADES RELIGIOSAS

**Beatriz Cunha da SILVA<sup>1</sup>**

**Stephanie Caroline MARTINS<sup>2</sup>**

**Ana Laura Teixeira Martelli THEODORO<sup>3</sup>**

**RESUMO:** O presente estudo abordará acerca das imunidades tributárias que envolvem as Entidades Religiosas, por meio do método dedutivo. Se valendo de bases racionais, partirá de premissas gerais para premissas específicas. Para isto, serão abordadas características desta imunidade, as diferenças entre imunidade e isenção, tratar-se-á também sobre o poder de tributar, o que se entende por templos de qualquer culto, o sistema atual de fiscalização e exporá alguns julgados de situações práticas envolvendo o tema em referência. Por fim, exporá uma análise crítica do cenário religioso atual e concluirá apontando a necessidade urgente de uma reformulação nos sistemas vigentes de controle e fiscalização, no que concerne às movimentações financeiras que ocorrem nestas entidades e se elas cumprem os requisitos legais exigidos, para se beneficiarem da imunidade constitucional.

**Palavras-chave:** Imunidade, Entidade Religiosa, Direito Fundamental.

### 1. INTRODUÇÃO

A importância da pesquisa sobre as imunidades no Direito Tributário é irrefutável, já que se trata de uma imposição da incidência de um tributo. E nesse caso não há sequer uma relação jurídica tributária, pois, a imunidade obstrui a imposição de tributação desde o princípio.

É consagrado pela Constituição Federal como direito fundamental, a liberdade religiosa, estabelecendo que o Brasil é um país laico. Ao sustentar

---

<sup>1</sup> Discente do 5º do curso de Direito da Toledo Prudente Centro Universitário de Presidente Prudente.

<sup>2</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito da Toledo Prudente Centro Universitário de Presidente Prudente.

<sup>3</sup> Docente do curso de Direito da Toledo Prudente Centro Universitário de Presidente Prudente.

isso, o Estado deve empenhar-se em propiciar aos indivíduos um ambiente dotado de flexibilidade religiosa, e em banir discriminação e intolerância.

Mas, para que o Estado atinja o seu propósito, ele necessita de arrecadações. E essas arrecadações podem ser dar por meio de multas, doações e principalmente por tributos.

Contudo, há situações em que o Estado precisa abrir mão de determinadas arrecadações ao se deparar com circunstâncias que fundam a não tributação. Que ocorrem nas situações que cooperam para o bem comum e por se tratar de uma atividade básica do ser humano.

Pode representar uma contradição, porque em um primeiro momento parece que o Estado ao deixar de arrecadar está deixando de cumprir o seu papel social e comum, mas se analisarmos cautelosamente iremos notar que não é apenas arrecadando que o Estado conseguirá desempenhar seu papel.

Portanto, a imunidade religiosa surge para salvaguardar um direito fundamental definido em cláusula pétrea, impedindo que o Estado-fisco embarace o seu exercício por meio da tributação de impostos sobre as entidades, proporcionando dessa forma, um terreno fértil para a propagação e efetivação da liberdade religiosa.

## **2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Conceituar imunidade tributária não é uma missão simples, já que existem muitas divergências entre doutrinadores. Podemos citar alguns:

Luciano Amaro (2007, p. 151) vê a imunidade como:

“[...]qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”.

E o que podemos entender é que há um contexto composto por determinados critérios que impedem a exação.

Regina Helena Costa (2004, p.114) observa a divergência doutrinária sobre a interpretação das normas relativas as imunidades. Nesse diapasão, três principais correntes *ex surgem* neste íterim; são elas:

A primeira corrente citada pela autora remete-se a ideia de que as imunidades devem ser interpretadas literal e restritivamente, uma vez que tais normas “são vistas como exceções à competência tributária”.

A segunda, remete-se a ideia de que as imunidades expressão valores fundamentais previstos pela Constituição e, em razão do princípio da máxima efetividade, a sua interpretação deve ser ampla e extensiva.

A terceira corrente, por sua vez, sustenta que a interpretação deve ser sistemática e teleológica. Este, inclusive, é o posicionamento de Hugo de Brito Machado, senão vejamos: “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação” (2004, p. 266). Ou seja, é o impedimento imposto pela própria Constituição Federal que é sobre a não incidência de tributo.

Entretanto, Regina Helena Costa, sob o fundamento da doutrina de Geraldo Ataliba, aponta uma quarta via, a que parece ser a correta, em que a interpretação das normas imunizatórias varia conforme o grau de abrangência da exoneração constitucional.

Em razão disso, observa que existem dois tipos de imunidades; as genéricas e específicas. Neste caso, a autora aponta que as imunidades genéricas são justamente aquelas em que o constituinte salvaguardou algum valor fundamental. Nesta hipótese a interpretação deve ser ampla e dirigida a máxima eficácia dos princípios fundamentais previstos, expresso ou implicitamente, na Constituição. Já as imunidades específicas não guardam um vínculo direto com os direitos fundamentais e, por isso, sua interpretação deve ser condicionada à teleologia própria de cada preceito. Neste contexto, são as seguintes palavras da autora:

“Estão as imunidades genéricas contidas em normas de maior amplitude ou de maior abertura horizontal, na dicção de Canotilho. Já as imunidades específicas ou tópicas abrigam-se em normas de abrangência limitada. Segundo Geraldo Ataliba, são aquelas restritas a um único imposto ou tipo de imposto, servindo a valores limitados ou conveniências especiais, pelo que devem ter sua interpretação condicionada à teleologia própria de cada preceito”. (2004, p.116)

Portanto, podemos afirmar que a imunidade é um preceito negativo de competência no que tange a tributação, sempre previsto na Constituição Federal.

Muito se discute no âmbito doutrinário sobre o alcance das normas imunizantes. Roque Antonio Carraza (2012, p.784), por exemplo, sustenta que as imunidades alcançam quaisquer espécies tributárias, uma vez que a nova Carta passou a trazer imunidades expressas nas taxas e contribuições, consoante prevê seu art. 5º, XXXIV e LXXVII e o art. 195, §3º.

Bernardo Ribeiro de Moraes, (1998, p. 124) por sua vez, defende que o alcance somente se refere aos impostos, sendo esta, inclusive, a opção adotada pela Constituição no seu art. 150, IV. Afirma, ainda, ser constitucional a cobrança de taxas e contribuições, uma vez que estas não foram alcançadas pela vedação constitucional.

Embora haja certa divergência, o certo é que a primeira corrente parece ser a correta, pois a própria Constituição trouxe expressas algumas hipóteses de imunidades para as taxas e contribuições, não ficando seu alcance hermético aos impostos. Em mesmo sentido, encontra-se Eduardo Sabbag (2011, p. 287/288), apontando, ainda, a existência de imunidades expressas e implícitas e observa, o autor, que inexistem imunidades previstas para duas espécies tributárias, quais sejam: as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios.

## **2.1. Imunidade Subjetiva e Imunidade Objetiva**

Constata-se que a imunidade pode ser subjetiva ou objetiva. A imunidade diz-se subjetiva quando o legislador não pode fazer com que determinado sujeito venha a ser obrigado a pagar o imposto em razão de atributos relacionados com o próprio sujeito. Já a imunidade objetiva exclui a possibilidade de surgir a obrigação tributária em razão de atributos da coisa. Assim, nenhum sujeito pode vir a ser obrigado a pagar imposto que tenha como matéria tributável coisa imune.

Nesse sentido, prossegue a lição de Amaro (2010, p. 176):

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.

No próprio texto da Constituição, em seu artigo 150, inciso IV é possível identificar hipóteses de imunidades objetivas e subjetivas. A alínea “a”, por exemplo, quando a lei veda a instituição de impostos ao “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, recai na *imunidade subjetiva*, pois essa imunidade impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado. Nesse caso, a imunidade leva em consideração os atributos da pessoa titular do patrimônio, da renda ou dos serviços.

Do mesmo modo, no que se refere a alínea “c”, será subjetiva, pois a Constituição obriga as pessoas por ora referidas. No entanto na alínea “d”, que impede é a incidência dos impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, ou seja, independente quem seja o proprietário ou possuidor desses bens, o que se veda é a imposição dos impostos sobre estes bens, recai na imunidade objetiva.

Com o fito de complementar tal entendimento, é imperioso apresentar o que dispõe os autores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo quanto à imunidade subjetiva. Senão vejamos:

Trata-se de imunidade subjetiva. O STF interpretou que a expressão “templo” não deve ser tomada como apenas o prédio ou as instalações onde ocorre o culto, mas sim como “entidade religiosa”. A base para essa interpretação é o §4º do art. 150, que se refere a “entidades”. (2009, p. 64).

Por fim, é perceptível que no que tange as imunidades dos “templos de qualquer culto” pode-se afirmar que se trata de imunidade subjetiva, pois recai sobre a entidade.

Assim, embora a relação jurídica tributária, conhecida como “obrigação tributária”, vincule sempre pessoas (já que não se pode admitir uma relação jurídica entre objetos, ou entre uma pessoa e um objeto), no caso da imunidade objetiva nenhuma pessoa pode vir a ser obrigada a pagar um imposto cujo núcleo do fato gerador seja uma coisa imune.

## **2.2. Imunidade e Isenção Tributária**

Inicialmente precisamos ter em mente que, imunidade não é sinônimo de isenção. Imunidade é uma proteção que o constituinte originário conferiu aos sujeitos passivos da obrigação tributária. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada.

As imunidades tributárias estão previstas no artigo 150 da Constituição Federal e só atingem a obrigação principal, permanecendo assim as obrigações acessórias ilesas e sem a proteção da norma imunizadora.

Devido ao instituto da imunidade estar inserido na Lei das Leis, possui assim caráter superior ao instituto da isenção que é concedida pelos Municípios, Estados ou União, logo existe hierarquia da imunidade sobre a isenção. Neste sentido menciona Hugo de Brito Machado (2001, p. 188): “É possível dizer-se que imunidade é uma forma qualificada de não incidência”.

Para a maioria dos autores, isenção é uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Para outros, é uma exclusão do crédito tributário, pois embora tenha acontecido o fato gerador do tributo (haja incidência), o ente tributante está impedido de constituir e cobrar o crédito tributário.

As isenções não são extensíveis às taxas, a contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177, I e II do CTN). A isenção pode ser concedida por meio de lei (sentido lato). O poder de isentar decorre do poder de tributar (art. 176 do CTN).

Note-se, assim, que a imunidade tem algo a mais que a isenção, pois na primeira, prevista constitucionalmente, o poder de tributar não existe, enquanto que na segunda, prevista sempre em legislação infraconstitucional, existe o poder de tributar, mas este poder não é exercido por motivos peculiares

de cada caso. Ou seja, enquanto a imunidade impede a elaboração de tributos, a isenção impede a constituição do crédito tributário.

Correto dizer é que tanto Imunidade quanto Isenção são institutos que possuem a finalidade de exoneração fiscal, trazendo benefícios financeiros e segurança ao contribuinte.

Portanto, ainda que a Constituição Federal atribua a certas situações o título de isentas, estará se tratando de verdadeiras imunidades tributárias, pois, como já salientado, o Texto Constitucional apenas contempla casos de imunidade, ficando a cargo da legislação infraconstitucional dispor sobre isenções.

### **2.3. Do poder de tributar**

É por meio da tributação que o Estado auferir as receitas necessárias para o desempenho das suas funções que lhe são impostas. Por isso, a figura do tributo é indispensável para manutenção da sociedade, e evidentemente legítima.

Traz a colagem o entendimento do Jurista Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 32.), *in verbis*:

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.

No passado, o Estado exercia o poder de tributar de forma absoluta (*ius imperium*), não comportando nenhuma limitação, assim, as pessoas eram obrigadas a suportar caladas, a tributação feita pelo Fisco. Esta situação perdurou até o surgimento dos modernos Estados de Direito que passaram a garantir plenos direitos aos contribuintes, sendo um deles a delimitação constitucional do poder de tributar, segundo defende Valadão (2000, p. 336).

No entanto, o poder tributário não pode ser exercido de maneira livre e absoluta, ele deve estar condicionado às normas que disciplina o exercício desse poder, ou seja, através da competência tributária.

A competência tributária pode ser definida como a aptidão outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para criar, *in abstracto*, tributos por meio de lei. (CARRAZZA, 2012, p. 267).

Deve-se frisar que a Constituição não cria tributos, apenas detalha as matérias que cada pessoa política pode tributar, isto é, estabelece a norma padrão de incidência. As imunidades podem inclusive sofrer limitações quanto ao seu exercício. As limitações no poder de tributar, portanto, são as chamadas imunidades tributárias, também expressas no artigo 150 pela CF/88.

### **3. TEMPLOS RELIGIOSOS**

Etimologicamente a palavra “templo” vem do latim *templu* que significa o lugar destinado ao culto. Na antiga Roma é que encontramos de forma consagrada o templo, isso por que significava um lugar aberto que também poderia variar na superfície podendo ser em terrenos planos ou em montes onde os sacerdotes prestavam os serviços da sua crença e ofereciam sacrifícios a Deus. Hoje, em sentido amplo, se trata comumente de um prédio ou edificação pública incluindo o terreno destinado ao culto religioso.

O termo templo empregado no texto constitucional pode apresentar um desafio no que se refere a definição jurídica. Pode-se afirmar que há três teorias que buscam definir o termo templo, são elas: teoria clássico-restritiva; teoria clássico-liberal e a teoria moderna.

Para a teoria clássico-restritiva, o termo “templo” está relacionado tão somente ao local em que se realizam os cultos de uma determinada entidade religiosa, assim, a referida teoria pauta-se na coisificação do templo religioso. Em seguida, a teoria clássico-liberal entende que o termo “templo” é tudo que direta ou indiretamente viabilize a realização do culto, com isso, para esta teoria estaria englobado pelo referido termo tanto o local do culto quanto os anexos (como a residência do padre, o meio de transporte utilizado para o trabalho

eclesiástico, etc.). Por fim, a teoria moderna vislumbra o termo “templo”, de forma mais ampla que as outras teorias, como sendo a própria entidade em si (SABBAG, 2011, p. 1090).

Pois bem, além de se analisar a imunidade religiosa segundo dispõe o artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal, é necessário analisar conjuntamente com o §4º do mesmo artigo, vejamos:

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.

Neste sentido, diante da interpretação feita do texto legal o constituinte prestigiou a teoria moderna, segundo leciona Eduardo Sabbag (2011, p.327-328):

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a teoria moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e não esta em si – o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito “templo”.

Assim sendo, a imunidade religiosa não se restringe apenas ao local físico que é realizado o culto, mas, estende-se à própria entidade religiosa compreendendo o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades religiosas, evidenciando que a mencionada imunidade trata-se de uma imunidade subjetiva.

### **3.1. Liberdade Religiosa**

A liberdade de crença foi introduzida no pensamento jurídico através da Declaração de Direitos da Virgínia (1776), o qual ditava que “todos os homens têm igual direito ao livre exercício da religião, segundo os ditames da consciência”. A primeira emenda à Constituição americana (1789) previa que o “Congresso não poderá passar nenhuma lei estabelecendo uma religião, proibindo o livre exercício dos cultos”, segundo defende Alexandre de Moraes (1998, p. 126).

A liberdade de culto foi sempre reconhecida nos textos constitucionais brasileiros, com algumas ressalvas, que variaram de teor, na sucessão das diversas Constituições.

Concedendo, portanto à pessoa o direito de liberdade de crença, o artigo 5º da Constituição de 1988 estabeleceu textualmente que “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantia, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias” (inciso VI) e, conseqüentemente “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” (inciso VIII) .

Segundo salienta Jorge Miranda (2000, p. 409):

A liberdade religiosa não consiste apenas em o Estado a ninguém impor qualquer religião ou a ninguém impedir de professar determinada crença. Consiste ainda, por um lado, em o Estado permitir ou propiciar a quem seguir determinada religião o cumprimento dos deveres que dela decorrem (em matéria de culto, de família ou de ensino, por exemplo) em termos razoáveis. E consiste, por outro lado (e sem que haja qualquer contradição), em o Estado não impor ou não garantir com as leis o cumprimento desses deveres. (...) Se o Estado, apesar de conceder aos cidadãos, o direito de terem uma religião, os puser em condições que os impeçam de a praticar, aí não haverá liberdade religiosa. E também não haverá liberdade religiosa se o Estado se transformar em polícia das consciências, emprestando o seu braço – o braço secular – às confissões religiosas para assegurar o cumprimento pelos fiéis dos deveres como membros dessas confissões.

Nessa seara, José Afonso da Silva afirma (2002, p. 248):

Na liberdade de crença entra a liberdade de escolha da religião, a liberdade de aderir a qualquer seita religiosa, a liberdade (ou o direito) de mudar de religião, mas também compreende a liberdade de não aderir a religião alguma, assim como a liberdade de descrença, a liberdade de ser ateu e de exprimir o livre agnosticismo. Mas não

compreende a liberdade de embarçar o livre exercício de qualquer religião, de qualquer crença, pois também a liberdade de alguém vai até onde não prejudique a liberdade dos outros.

Como conseguinte a liberdade de crença e a liberdade de culto são a exteriorização pública da liberdade de crença, bem como é o suporte para manifestação da liberdade de cultivar a religião escolhida, anteriormente, pela pessoa humana.

Inobstante a isto, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins aduzem:

A liberdade religiosa consiste na livre escolha pelo indivíduo da sua religião. No entanto, ela não se esgota nessa fé ou crença. Demanda uma prática religiosa ou culto como um dos seus elementos fundamentais, do que resulta também inclusa, na liberdade religiosa, a possibilidade de organização desses mesmos cultos, o que dá lugar às igrejas. Esse último elemento é muito importante, visto que da necessidade de assegurar a livre organização dos cultos surge o inevitável problema da relação destes com o Estado. (2004, p. 52)

Neste mister, a Constituição de 1988 protege a liberdade de crença e culto, bem como às organizações religiosas. De modo que, a Constituição veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios embarçar o seu funcionamento, conforme dispõe o artigo 19, inciso I da Constituição Federal. Portanto, impõe-se ao Estado o dever de não embarçar e não restringir o exercício regular dos cultos religiosos.

#### **4. IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

No tocante a imunidade religiosa, podemos encontrar seus fundamentos previstos no princípio da Liberdade Religiosa, conforme aduz o artigo 150, inciso IV, alínea “b” da Constituição Federal, onde diz expressamente que é vedado a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, portanto sem a incidência que qualquer imposto que recaia sobre ela.

Observa-se que o texto constitucional não especificou qual a natureza de culto, obviamente que abarca todos aqueles que não atentam contra a dignidade da pessoa humana, contra os preceitos constitucionais e os bons costumes da sociedade, pois seria inconcebível o Estado contemplar com

imunidade tributária os atos ilegais praticados por entidades tidas como religiosas da qual se originassem rendas.

Conforme já mencionado, o legislador ao citar o termo “templo” vai além do sentido de ser local que agrega aos fiéis para a realização dos cultos, inclusive conforme §4º do referido artigo menciona que abrange a renda e os serviços relacionados com a atividade religiosa.

Leciona-nos Paulo Alexandrino (2009, p.64):

O fundamento dessa imunidade é a liberdade religiosa. Como o Estado brasileiro é laico (não tem religião oficial), toda e qualquer religião é abrangida pela imunidade, basta que seja uma religião. Alguns autores defendem que religião tem que ser culto a algum deus. Para eles, se, se tratar de culto a algum demônio não haveria essa imunidade.

Evidentemente que as atividades que envolvem a atividade religiosa, em sua grande maioria não se restringe somente ao culto, missas ou rituais. As entidades no intuito de angariar recursos promovem eventos, ou mantém lojas para comercialização de seus produtos (CD, DVDs, livros, etc.), bem como mantém espaços para possíveis alugueis.

Na verdade, entende-se que não é o templo propriamente dito que possui determinados patrimônios, e sim, a pessoa jurídica da entidade religiosa. Conforme menciona Lucia Helena Briski Young (2003, p. 30):

Considera-se como renda imune aquela advinda da prática religiosa, através de doações de fiéis, traduzidas pelo dízimo e outras contribuições. O amparo legal é extraído do Parecer Normativo CST 162/74, item 74, o qual dispõe que a sociedade religiosa que mantém anexa ao templo, livraria para venda de livros religiosos, didáticos, discos com tema religiosos e artigos de papelaria, visando a divulgação do Evangelho, não terá o eventual lucro tributado. Da mesma forma, o resultado da venda de dádivas ou donativos que os fiéis depositam nos altares e cofres dos santuários, por ser esta uma forma de que se servem os ofertantes para reverenciarem o alvo de sua crença.

No entanto, não tendo as coisas personalidade jurídica, não tendo os templos personalidade jurídica, eis que são apenas os edifícios onde são realizados cultos religiosos, o dispositivo constitucional permite que se fale em “patrimônio do templo”, “renda do templo” e “serviços do templo”, objetivamente considerados. Assim, o templo passa a ser visto como uma universalidade, isto é, conjunto de bens ou de fatos com destinação unitária, embora sem

personalidade jurídica. A ordem jurídica contempla situações semelhantes, tais como a dos condomínios edilícios ou dos espólios, que não têm personalidade jurídica mas têm patrimônio e renda.

O jurista Ronaldo Lindimar José Marton diz o seguinte:

Ora, o templo não tem personalidade jurídica. O imóvel destinado aos cultos religiosos pertence a uma organização religiosa. Em consequência, a organização religiosa não pode sofrer a incidência de impostos que vise a tributar o imóvel em questão, ou a renda auferida em decorrência do culto ou que se destine ao culto, ou os serviços integrantes da atividade religiosa em si mesma considerada (2004, p.4)

Assim, se extrai que só terá imunidade tributária àquela renda adquirida por meio das finalidades essenciais da instituição e que sejam revertidas, aplicadas na manutenção da mesma.

O texto traz perplexidade ao intérprete, eis que o templo, sendo um edifício, não pode ter patrimônio ou renda. Essa circunstância desorientou parte da doutrina, e inclusive decisões judiciais, que foram induzidas a alargarem o significado da palavra “templo”, em clara violação ao texto da alínea “b”, que passou a ser entendida como significando “organização religiosa”. Assim, pretendeu-se transformar a imunidade objetiva dos templos em imunidade subjetiva das organizações religiosas.

No entanto, ao introduzir cláusula que estabelece que a imunidade compreende “somente” o patrimônio, a renda e o serviço relacionados com as finalidades essenciais dos templos, não está a Constituição ampliando o significado da palavra templo; ao contrário, estão restringindo o alcance da imunidade. A imunidade continua, como sempre foi, imunidade objetiva, eis que as razões de sua existência são atributos da coisa imune.

## **5. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A PROPÓSITO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Para uma maior aproximação ao tema, faz-se necessária a análise de alguns julgados:

TJ-RS - Apelação Cível AC 70056534332 RS (TJ-RS)  
**Data de publicação: 17/06/2014**

**Ementa:** APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. **IMUNIDADE** TRIBUTÁRIA. **TEMPLO RELIGIOSO**. CASA PAROQUIAL. TRIBUTAÇÃO AFASTADA. Nos termos do artigo 150 , VI , b , § 4º , da Constituição Federal , os **templos** de qualquer culto, assim como o patrimônio, rendas e serviços prestados por estes **templos** são imunes ao pagamento de impostos, desde que estes estejam relacionados à sua atividade essencial. No caso, está devidamente comprovada que o imóvel objeto de tributação destina-se à atividade **religiosa**, bem como a casa paroquial serve de moradia para o Padre, sendo, portanto, parte integrante da atividade essencial. Mesmo em caso de locação, o STF já reconheceu, através da Súmula 724, a **imunidade** tributária, desde que a renda seja revertida em prol da entidade, cuja destinação milita em favor desta, não tendo o embargado logrado produzir prova em sentido contrário. À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70056534332, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 11/06/2014)

No caso em tela foi declarado que a tributação está afastada dos templos de qualquer culto, como também o patrimônio, as rendas e os serviços prestados pelo templo religioso, desde que sejam concernentes à sua atividade inerente.

Afirmou-se aqui também que o imóvel que sofria tributação, não deve mais sofrer, pois é a moradia do Padre, sendo, desse modo, componente do templo religioso.

O STF reconheceu por meio da súmula 724 que em caso de locação, a imunidade recairá, desde que o lucro seja revertido em favor da entidade.

TJ-MS - Apelação APL 08014836820138120001 MS 0801483-68.2013.8.12.0001 (TJ-MS)

**Data de publicação: 28/01/2016**

**Ementa:** AÇÃO ANULATÓRIA – APELAÇÕES CÍVEIS – DÉBITO FISCAL – IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU) – **IMUNIDADE** TRIBUTÁRIA – **TEMPLO RELIGIOSO** – ÔNUS SUCUMBENCIAL – VERBA HONORÁRIA – MAJORAÇÃO – RECURSO DO AUTOR PROVIDO – RECURSO DO RÉU NÃO PROVIDO. I. A **imunidade** tributária prevista no artigo 150 , inciso VI , 'b', da Constituição Federal , deve ser concedida, sempre que restar demonstrado nos autos que o imóvel sobre o qual incide o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU destina-se às atividades do **templo religioso**, sendo utilizado para o seu funcionamento. II. Os honorários advocatícios arbitrados em valor irrisório devem ser majorados a quantia capaz de remunerar condignamente o trabalho desenvolvido pelo advogado.

O segundo julgado vem para reforçar o que foi dito no parágrafo anterior, dizendo que a imunidade sempre recairá sobre um imóvel, se ficar comprovado que este se destina à atividades do templo religioso.

Sendo assim, podemos entender e comprovar que, se o imóvel preenche os requisitos necessários para obter a imunidade, ou seja, se sua atividade se destina a cultos religiosos, em preservação ao desimpedimento a liberdade religiosa, este estará livre da tributação do Estado.

## **6. CRÍTICA ÀS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS AOS TEMPLOS**

Embora o tema sobre imunidades tenha sido pacificado pelos entendimentos jurisprudenciais até mesmo do Supremo Tribunal Federal, não põe fim aos questionamentos sobre os pressupostos referentes às imunidades tributárias aos templos de qualquer religião, sendo ainda um debate árduo entre as casas legislativas e tribunais brasileiros.

Para alguns tais prerrogativas inerentes aos cultos são uma forma de desigualdade entre os contribuintes. Em uma relação econômica de locação de imóvel, o culto religioso, fazendo uso de suas prerrogativas tributárias sobressai-se, ferindo assim o princípio da igualdade em tais relações, sendo assim, caracterizando-se como uma ilegalidade, afrontando assim um direito fundamental elencado pela Constituição Federal.

Não há de se falar em críticas às imunidades religiosas sem mencionar o Projeto de Lei Complementar nº239/2013 que tramitava na Câmara dos Deputados no sentido impor regras a estas prerrogativas, impondo os procedimentos a serem seguidos para ser realizada a cassação das imunidades tributárias em caso de fraudes. O projeto de lei é de autoria do Deputado Marcos Rogério do PDT- RO, e estabelece os procedimentos a serem tomados pelas autoridades públicas para a efetiva cassação dos direitos de imunidade das entidades que isentas são de cobrança de tributos. O objetivo elencado pelo Deputado é o de aumentar a segurança jurídica tanto dos atos praticados pelas autoridades tributárias quanto para as entidades imunes. No entanto, deferiu a retirada do Projeto de Lei Complementar n. 239/2013, nos termos do art. 104 c/c o art. 114, VII, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados.

Inobstante a isto, uma sugestão popular que já está sendo analisada pelo Senado (SUG 2/2015) propõe a extinção da imunidade tributária das igrejas. Foi incluída na página Ideia Legislativa do portal e-Cidadania pela cidadã do estado do Espírito Santo, Gisele Suhett Helmer, no começo de março de 2015. Em 19 de junho do mesmo ano, a sugestão alcançou o número de 20 mil apoiadores em quatro meses, que votaram pela internet. Com o número mínimo exigido (20 mil), a proposta ganhou o direito de ser analisada pelos senadores, que, ao final do processo, poderão transformá-la em uma proposta de emenda à Constituição (PEC). A autora da sugestão defende que “os constantes escândalos financeiros que líderes religiosos protagonizam estão tornando-se o principal motivador da ideia de que a imunidade tributária das igrejas deve ser banida”. Ela também escreveu em sua proposta que “o Estado é uma instituição laica e qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada”. O processo ainda ocorre em tramitação.

Sendo a imunidade uma cláusula pétrea, não é possível que a mesma seja extinta ou revogada, visto que, como já mencionado é imunidade foi instituída para salvaguardar direitos. Pois bem, é notório que alguns extrapolam e transformam o culto como um mecanismo de angariar recursos e sem a necessidade de prestação de contas, lógico que, em sua maioria cumprem o que a lei apregoa.

O que seria mais acessível e eficaz, a possibilidade de fiscalização juntos a estes entes e verificar se estão cumprindo com os requisitos que foi aperfeiçoado pela Código Tributário Nacional, em seus artigos 9º e 14, que assim dispõe:

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

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Neste sentido, a Lei nº 12.973, de 13 maio de 2014, criou novos requisitos no tocante à concessão de imunidade tributária para as entidades educacionais e de assistência social, previstos no seguinte dispositivo:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

O que pode ser usado como coerção caso as entidades não cumprem os requisitos ora citados são as denominadas multas *astreintes*. O termo *astreintes* significa multa imposta a determinada pessoa, por descumprimento de uma obrigação. No caso específico de nosso estudo, essa multa é aplicada à parte que descumpra uma obrigação de fazer determinado ato ou se abster de fazê-lo. Previsão legal das *astreintes* para as obrigações de fazer e não fazer é encontrado no Código de Processo Civil, podemos nos utilizar por analogia tal dispositivo caso uma entidade descumpra os requisitos, como o artigo 287 não deixa dúvidas quanto à possibilidade da cominação de pena pecuniária para o caso de descumprimento, quando for imposta ao réu obrigação para “abstenção da prática de algum ato”, “tolerar alguma atividade” ou “prestar ato”.

Portanto, se as entidades não cumprirem com os requisitos previstos em lei poderiam sofrer sanções de cunho econômico (multas *astreintes*), assim, as entidades sérias que seguem conforme a lei determinam não seriam prejudicadas, tão somente os infratores sofreriam as devidas penas.

## **CONCLUSÃO**

Ao longo do trabalho pudemos compreender melhor acerca do conceito de liberdade religiosa, e o que ela abrange. Também vimos sobre a imunidade dos templos religiosos e também das suas extensões, que são os seus lucros, os imóveis do Padre, por exemplo.

Vimos que o Estado recolhe tributos para manter a paz e a harmonia comum, mas em se tratando da liberdade religiosa ele deixa de incidir, pois está se sobrepõe ao direito do Estado tributar.

Em relação a esse conflito de direitos, o direito à liberdade religiosa é priorizado para garantir aos templos religiosos uma amplitude do exercício da fé, da religião e dos seus rituais.

É sabido que alguns extrapolam o conceito de culto, igreja e de religião, pois transformam o templo num verdadeiro mecanismo de exploração econômica. Claro que não podemos generalizar, pois há muitas entidades

comprometidas com o que apregoam, preservando a dignidade e a boa-fé, não desvirtuando o real sentido para qual foram constituídas.

Não pode se falar em revogação do direito a imunidade em razão de corrompidas entidades que perderam o seu foco. Primeiro porque o direito a imunidade trata-se de uma cláusula pétrea, ou seja, não pode haver sequer deliberação acerca da sua extinção, e segundo porque ainda há a necessidade de salvaguardar o direito daqueles que vem mantendo o propósito de suas entidades, se valendo dos seus princípios e da boa-fé.

Desse modo, podemos findar afirmando que o direito à liberdade religiosa deve abarcar sim a imunidade tributária, respeitando e possibilitando o livre exercício dos cultos, pois só assim teremos a tão desejada comunhão social.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, M., & Paulo, V. (2008). **Manual de direito tributário** / Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo. Rio de Janeiro. Forense. 7. ed. rev. e atual: São Paulo. MÉTODO.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMARO, L. (2010). **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 2 vol. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, E. N. (2012). **Imunidades tributárias**. Rio de Janeiro: Elsevier.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004 e 2001.

MARTINS, I. G. (1998). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária.

MARTON, R. (21 de 03 de 2017). **Templos religiosos: a imunidade do art. 150, VI, b da Constituição Federal e o disposto pela mesma Constituição no art. 195, § 7º**. Fonte: <[http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004\\_6997.pdf](http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004_6997.pdf) >

MIRANDA, J. (2000). **Manual de direito constitucional**. Tomo IV, direitos fundamentais. Coimbra Editora, 3 ed. rev. actual.

MORAES, A. d. (1998). **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. São Paulo : Atlas .

MORAES. Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. In: Pesquisas tributárias. Tema: **Imunidades tributárias**, nova serie nº 4. Coord: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 1998.

SABBAG, E. d. (2011). **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 3. ed.

SILVA, J. A. (2002). **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros. 21 ed. rev. ampl.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MATO GROSSO DO SUL. **Apelação nº 0801483-68.2013.8.12.0001**. MS. 1ª Câmara Cível. Relator: Des. Divoncir Schreiner Maran, julg: 26 de Janeiro de 2016.

VALADÃO, M. A. (2000). **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey.

YOUNG, L. H. (2003). **Entidades sem fins lucrativos**. Curitiba: Juruá.