XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN:978-85-5505-526-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Impostos. XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (27. : 2017 : Maranhão, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal do Maranhão - UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. A despeito das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos da mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considerada que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobremaneira, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quando da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A FRAGILIDADE DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA

THE TAX IMMUNITY OF THE TEMPLES OF ANY CULTURE AND THE FRAGILITY OF EXTENSIVE INTERPRETATION

Wagner Camilo Miranda [1]
Tatiane Albuquerque de Oliveira Ferreira [2]

Resumo

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto reflete a preocupação do Brasil em fornecer subsídios para garantir a liberdade religiosa como direito fundamental. O presente trabalho apresenta como tema problema a ausência de regulamentação ditando os limites da imunidade tributária, havendo atualmente posicionamento extensivo no que tange à interpretação acerca dos templos de qualquer culto, facilitando a deturpação de tal benesse. A pesquisa conclui pela necessidade de norma infraconstitucional que regulamente a extensão desta imunidade. Este artigo embasa-se no método argumentativo, tendo como raciocínio predominante o indutivo-dedutivo.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Liberdade religiosa, Templo, Culto, Indústria da fé

Abstract/Resumen/Résumé

The tributary immunity of the temples of any cult reflects Brazil's concern to provide subsidies to guarantee religious freedom as a fundamental right. The present work presents as a problem theme the absence of regulation dictating the limits of tax immunity, and there is currently extensive position regarding the interpretation about the temples of any cult, facilitating the misrepresentation of such blessing. The research concludes by the need of infraconstitutional norm that regulates the extension of this immunity. This article is based on the argumentative method, having as its predominant reasoning the inductive-deductive.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tribal immunity, Religious freedom, Temple, Cult, Faith industry

---

[1] Mestre em Direito Privado pela Fundação Mineira de Educação e Cultura - Universidade FUMEC. Advogado e Professor da Faculdade de Direito de Conselheiro Lafaiete – FDCL.

[2] Mestranda em Direito Público pela Fundação Mineira de Educação e Cultura - FUMEC. Pós-Graduada em Direito Público. Advogada e Professora da Faculdade de Direito de Conselheiro Lafaiete - FDCL.

1 INTRODUÇÃO

A crença sempre esteve presente na vida do indivíduo, dando sentido à existência, trazendo valores morais e sociais, unindo pessoas e famílias, fortalecendo nos momentos de perda e fazendo com que o caminhar seja menos árduo. A fim de auxiliar a disseminação religiosa e não embaraçar o exercício dos cultos religiosos a Constituição Federal estatuiu a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Sabidamente o Brasil se declara como Estado leigo, laico ou não confessional, ou seja, não há religião oficial, não significando necessariamente que a sociedade deixou de ser teísta.

O Estado brasileiro sempre teve relação estreita com a religião, em alguns momentos da história até mesmo se confundiam. Na Constituição Federal de 1988, quando pela primeira vez se previu a imunidade dos templos de qualquer culto, houve vertiginoso crescimento destes. Imperioso lembrar que não há referência legal do que seja "templo de qualquer culto" para fins de imunidade tributária, bastando se constituir como associação civil e requerer a concessão do referido benefício.

Nesse contexto, fazendo uma análise do direito internacional, constata-se que o Brasil está na contramão de outros países, uma vez que, a imunidade religiosa não é realidade para a grande maioria dos países.

Portanto, este artigo visa demonstrar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto tem reflexo direto nas atividades da União, Estados e Municípios, que deixam de arrecadar em face de tal benesse. Ainda dentro desta problemática, tal imunidade auxilia no crescimento do mercado da fé que aliado à dificuldade de fiscalização do patrimônio das igrejas, facilita a lavagem de dinheiro e a concorrência desleal.

Sendo assim a presente pesquisa apresenta como tema-problema a seguinte indagação: diante do cenário religioso atual e baseado na laicidade do Estado brasileiro, é viável a manutenção da imunidade religiosa no Brasil?

Primeiramente buscou-se demonstrar a relação do Estado com a Religião ao longo da história. O Brasil foi fortemente influenciado pelo Catolicismo, tendo a Igreja Católica Apostólica Romana muitas vezes se confundido com o próprio Estado. A cobrança de impostos, a influência do Estado na escolha de bispos e sacerdotes fez com que os laços entre os dois entes fossem estreitos.

Fruto da motivação do presente trabalho, a imunidade tributária com previsão no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988 é concedida aos templos de qualquer culto, porém não há qualquer limitação no que tange à abrangência destes templos.

Por fim, a produção do presente trabalho foi embasada no modelo argumentativo[1], já o tipo de raciocínio escolhido para análise do material foi o indutivo-dedutivo[2]. A pesquisa foi desenvolvida mediante estudo da bibliográfica pertinente, bem como exame de dados.

2 A RELAÇÃO ESTADO - RELIGIÃO AO LONGO DA HISTÓRIA

Hodiernamente, o Brasil se declara um país leigo, laico ou não confessional, ou seja, não professa uma religião oficial, o que não significa que o país seja teísta[3]. Porém, ao longo da história nem sempre o poder estatal foi desvinculado do poder da igreja, muitas vezes eles se confundiam.

A Igreja sempre teve relação estreita com o Estado ao longo da história brasileira, no período chamado Pré-Colonial (1500 – 1530) o pagamento de tributos à Coroa se dava através de moedas e de espécies, esta justificada pela proibição da circulação de moedas no Brasil, e neste período o poder exercido pela Igreja fazia com que esta cobrasse impostos para beneficiar a instituição religiosa, portanto, "havia uma separação tênue entre o poder espiritual, exercido pela Igreja Católica, e o poder temporal, que era o do Rei"[4].

No período do Brasil Colonial (1500 – 1822), no século XVIII revestido pela opressão fiscal, havia máxima exploração por parte de Portugal que dependia dos rendimentos vindos do Brasil. Com a descoberta de ouro em Minas Gerais e a riqueza advinda da mineração no final do Século XVII e início do Século XVIII, e a situação econômica dramática que Portugal vivenciava, fez com que a opressão fiscal aflorasse havendo alta cobrança de impostos na região mineradora. Com a decadência da produção de metais preciosos a política opressiva (A Derrama) se torna cada vez maior[5].

Dentre os inúmeros tributos cobrados à época, o dízimo eclesiástico era um deles.

> Para a população, esse tributo tinha uma significação especial, porque revertia para os custos relacionados com a Igreja Católica. Em função da profunda religiosidade popular – sempre vinculada a um terror exercido pela Igreja Católica, que tinha nas mãos o Tribunal da Santa Inquisição - pagar ou não essa obrigação fiscal trazia à tona outras questões, como a do pecado [6].

---

[1] GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re) Pensando a pesquisa jurídica**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 12.

[2] GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. Op. Cit., p. 22-23.

[3] Teísta - (grego *Theós, -ou,* deus, divindade + *-ista*)1. Relativo ao teísmo. = TEÍSTICO 2. Que ou pessoa que crê na existência de Deus.

[4] AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**/ Fernando Amed, Plínio José Labriola de Campos Negreiros. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000. p. 36.

[5] AMED, Fernando José. Op. Cit.

[6] AMED, Fernando José. Op. Cit., p. 113.

Ainda nesse período nota-se o benefício do clero no que tange ao pagamento de tributos, uma vez que só pagavam o dízimo das riquezas que fizessem parte de seus bens pessoais, porém, na grande maioria dos casos, "os religiosos eram considerados como que administradores dos bens divinos na Terra"[7].

Em 1822 há o rompimento colonial entre Brasil e Portugal e a declaração da Independência do Brasil. Na Constituição Política do Império do Brasil de 1824[8] havia permissão pela cobrança de tributos para a construção de igrejas, podendo, ainda, o Imperador indicar nomes para ocupar cargos eclesiásticos de maior relevância, conhecido como padroado. Havia auxílio direto do governo ao clero, fazendo com que a Igreja se confundisse com o Estado[9].

> A Constituição Política do Império estabelecia que a religião Católica Apostólica Romana era a Religião do Império (art. 5º), com todas as consequências derivantes dessa qualidade de *Estado confessional*, tais como a de que as demais religiões seriam simplesmente toleradas, a de que o Imperador, antes de ser aclamado, teria que jurar manter aquela religião (art. 103), a de que competia ao Poder Executivo nomear os bispos e prover os benefícios eclesiásticos (art. 102, II), bem como conceder ou negar os beneplácitos a atos da Santa Sé(art. 102, XIV), quer dizer, tais atos só teriam vigor e eficácia no Brasil se obtivessem aprovação do governo brasileiro. Em verdade, não houve no Império liberdade religiosa, pois, se o culto católico gozava de certo privilégio e podia realizar-se livremente, muitas restrições existiam quanto à organização e funcionamento da religião oficial, a ponto de se reconhecer, hoje, que ela era uma religião 'manietada e escravizada pelo Estado, através de sua intervenção abusiva na esfera da Igreja'.
> A República principiou estabelecendo liberdade religiosa com a separação da Igreja do Estado. Isso se deu antes da constitucionalização do novo regime, com o Decreto 119-A, de 7.1.1890, da lavra de Ruy Barbosa, expedido pelo Governo Provisório.[10]

Com o advento do Decreto nº 119-A, de 07 de janeiro de 1890, em seu artigo 4º foi extinto o padroado[11].

Após a Proclamação da República em 1889, é promulgada a primeira Constituição da República do Brasil em 1891. Nesta Constituição fica estabelecida a separação entre Igreja e Estado[12]. Portanto, "no Brasil Republicano, a religião de Estado cedeu passo a um "Estado de religiões", ou seja, a um Estado não confessional, à semelhança da maioria dos países espalhados pelo mundo"[13].

---

[7] AMED, Fernando José. Op. Cit., p. 116.
[8] LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.
[9] AMED, Fernando José. Op. Cit.
[10] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38. ed. São Paulo: Malheiros. 2015. p. 253
[11] LENZA, Pedro. Op. Cit., p. 101.
[12] AMED, Fernando José. Op. Cit., p. 232.
[13] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 344.

Como afirma Sabbag até a proclamação da República havia no Brasil religião oficial, qual seja, a igreja "Catholica Apostólica Romana", sendo ela a Religião do Império. Havia certa tolerância a outras liturgias, desde que não fossem externas, se limitando a cultos domésticos, "era uma espécie de césaro-papismo, em que a escolha de sacerdotes ou bispos dependiam da escolha do Imperador, o que demonstrava a simbiose entre a Igreja e o Estado"[14].

Neste sentido, é clara a relação estreita que existia entre Estado e Igreja, o que deu sentido a inúmeras previsões legislativas ao longo dos anos. O que se pode notar é que o Estado ainda é fortemente influenciado pelos ideais religiosos, seja, política, social e/ou moralmente.

A Imunidade tributária dos templos de qualquer culto passou a ser matéria de âmbito constitucional a partir da Constituição de 1946 e se repetiu até o advento da Constituição Federal de 1988, no qual será utilizada como sustentáculo para o desenvolvimento do presente trabalho.

3 DO ESTABELECIMENTO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A competência tributária é delimitada pela Constituição Federal de 1988 no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional. Dentro deste capítulo são disciplinados os princípios que regem este sistema, os impostos e a competência de cada ente federativo, as repartições de receitas, bem como, as limitações ao poder de tributar.

No que tange às limitações ao poder de tributar instituídos pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela Constituição de 1988, o artigo 150 desta estabelece vedações para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir, exigir e cobrar tributos.

A imunidade tributária tem por fundamento a "preservação de valores que a Constituição reputa relevante"[15], portanto, não se considera a capacidade contributiva.

No quer tange à imunidade, segundo os ensinamentos trazidos por Luciano Amaro é possível dizer que a imunidade "configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal"[16]. E complementa, ainda, que "não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar"[17].

---

[14] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 344.
[15] AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 176.
[16] AMARO, Luciano. Op. Cit.
[17] AMARO, Luciano. Op. Cit.

Portanto, é característica das imunidades sua natureza constitucional, que fixa a incompetência das entidades em criar tributos.

> A imunidade tributária que a Constituição outorga, em certas hipóteses, a determinadas pessoas cria-lhes o direito de exigir que o Estado se abstenha de lhes exigir gravames fiscais. Caso o detentor da competência tributária, ao exercitá-la, vier a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal. Afinal, o direito que a pessoa tem de só pagar tributo quando previsto em lei não difere substancialmente do direito de não ser por ele alcançada quando presente a vedação constitucional em tela.[18].

No artigo 150 da Constituição, no inciso VI, alínea "b" é possível verificar que a Constituição veda a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, neste sentido, a imunidade tributária ditada constitucionalmente tem o condão de limitar o poder de tributar do Estado, "não ocorrendo nem mesmo o fato gerador"[19].

Diante desse cenário, a imunidade prevista constitucionalmente tem o condão precípuo de "impedir, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus déficits orçamentários, invadam áreas que no interesse da sociedade devam ser preservados"[20].

Neste sentido, é relevante destacar que a Constituição veda a instituição de tributos para aqueles legitimados no rol do artigo 150, VI.

Dentre os legitimados acima referidos é imprescindível destacar a vedação de instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, ponto central deste trabalho. Portanto por ser relevante a definição do que seja esta instituição, será ela abordada no próximo tópico.

3.1 Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto

Historicamente o Brasil foi um Estado que sofreu forte influência religiosa, e pode ser constatado ainda na atualidade, baseado nas diversas discussões que são levantadas incessantemente, exemplificando, a Transfusão de Sangue dos Testemunhos de Jeová, proibição à prática do aborto, utilização de crucifixos nas repartições públicas, feriados nacionais de cunho religioso entre outros.

---

[18] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 808-809.
[19] CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 128.
[20] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coordenador. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 25.

Como reflexo social, a Constituição Federal elenca dentre os Direitos Fundamentais ali estabelecidos uma série de garantias no que tange à liberdade do indivíduo, dentre elas, a liberdade religiosa.

O artigo 5º da Constituição de 1988 elenca em seus incisos:

> VI – é 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 a suas liturgias;
> VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;
> VIII – ninguém será privado de seus 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;[21].

Como se verifica na transcrição acima dos incisos do artigo 5º da Constituição, é premente a preocupação do legislador constitucional com a liberdade religiosa, seja na escolha de qual religião professar e/ou na possibilidade de fazê-lo sem nenhuma restrição pelo Estado.

Assim, a liberdade religiosa abarca o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais, o direito de manifestá-los livremente e o direito à objeção de consciência (concede ao indivíduo a faculdade de em nome de suas convicções espirituais, subtrair-se às obrigações legais)[22].

Entretanto, a norma constitucional, com o fim de dar condições ao exercício pleno da liberdade religiosa trouxe em seu bojo uma benesse a estas entidades que colaboram social e moralmente. Neste sentido o artigo 150, VI, "b" da Constituição de 1988 veda a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto. Complementando traz, ainda, no §4º a abrangência desta imunidade relatando que a vedação compreende "somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades"[23].

Porém, a Constituição não estabelece o que são templos de qualquer culto, não limitando, portanto, seu alcance.

Com o fim precípuo de definir o que seria templo de qualquer culto Eduardo Sabbag faz um recorte dos termos culto e templo de forma individualizada, afirmando o autor que culto "é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional" e que templo "(do latim *templu*) detém larga amplitude semântica"[24].

---

[21] BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.
[22] CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit.
[23] BRASIL. Op. Cit.
[24] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 347.

No que se refere à concepção do termo utilizado pela Constituição para fins de imunidade tributária, pode-se destacar três teorias construídas doutrinariamente e levantadas por Sabbag[25] definindo o limite dos templos, quais sejam Teoria clássico-restritiva, Teoria clássico-liberal e Teoria Moderna.

A Teoria Clássico-restritiva levanta uma concepção do Templo-coisa, no qual há uma coisificação do templo religioso, sendo, portanto, a incidência da imunidade restrita aos locais destinados à celebração dos cultos.

Para a Teoria Clássico-liberal, o templo deixa de ser coisa e passa a ser atividade. Portanto caracteriza-se como templo não apenas o local do culto, mas todo aquele que direta ou indiretamente viabiliza a realização do culto.

Por fim, a Teoria Moderna tem a concepção de Templo-entidade, na acepção de instituição, organização ou associação. Neste sentido, esta teoria carrega uma acepção mais abrangente no que tange ao alcance da imunidade.

Após exaustiva discussão sobre a abrangência do termo "templo de qualquer culto", fica claro que o Supremo Tribunal Federal é assente sobre a Teoria Moderna. Em 18 de dezembro de 2002 em decisão procedente ao Recurso 325.822 interposto pela Mitra Diocesana de Jales, São Paulo, contra decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que entendeu que a imunidade tributária não abarcaria todos os bens pertencentes àquela instituição religiosa, pois havia imóveis alugados a terceiros. A instituição justificou que aqueles imóveis alugados eram utilizados para angariar fundos para a atividade missionária[26]. Na decisão recursal o Supremo Tribunal Federal posicionou-se extensivamente, tal qual na Teoria moderna.

Neste sentido, por ausência de previsão constitucional e ausência de lei complementar que regulamente a extensão dos cultos e templos religiosos, temos interpretações extensivas e com poucas limitações.

Aliado a esta interpretação não é incomum nos depararmos com notícias sobre o vertiginoso crescimento das entidades que se denominam religiosas. Em 26 de março de 2017 o jornal O Globo (on line) veiculou a notícia com o seguinte título "Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora"[27]. Os motivos levantados na reportagem que justificam o

---

[25] SABBAG, Eduardo. Op. Cit.

[26] STF. **STF decide: entidades religiosas tem imunidade tributária sobre qualquer patrimônio**. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59828>. Acesso em julho de 2017.

[27] GRILLO, Marco. **Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora**. O Globo. 25 mar. 2017. Disponível em: < https://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799> . Acesso em julho de 2017.

crescente aumento é primeiramente a facilidade de abertura de novas igrejas, posteriormente o fortalecimento do movimento neopentecostal e, por fim, os efeitos da situação econômica.

3.2 Imunidade Tributária e seu alcance

A imunidade tributária tratada neste trabalho tem o viés de proporcionar a cada indivíduo a possibilidade de professar sua fé sem que o Estado imponha barreiras ao exercício pleno de sua religiosidade.

No que tange a essa não intervenção estatal, a Constituição de 1988, no famigerado artigo 150, VI, "b", concede um facilitador ao exercício da prática religiosa, qual seja, imunidade tributária. Ainda no artigo 150, o §4º complementa colacionando que a vedação da instituição de impostos compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

Neste diapasão, é possível constatar que haverá incidência de IPTU sobre o prédio utilizado para a prática do culto, IPVA sobre os veículos, ITBI sobre a aquisição de prédios, IR sobre doações, dízimos ou espórtulas dos fiéis, ISS; etc. [28]

Porém, tendo em vista a omissão legislativa na definição do que seja templo de qualquer culto aliado ao posicionamento ampliativo no que tange ao alcance da imunidade, pergunta-se até onde não haverá incidência na cobrança de impostos?

Tendo em vista as definições acerca dos termos "culto" e "templo", Paulo de Barros Carvalho esclarece que na base interpretativa

> Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações que se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realizem. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos) também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização[29].

No que se refere ao alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, é relevante relacionar algumas atividades tais como estacionamento, cemitério e propriedades alugadas a terceiros.

---

[28] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 350.
[29] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 242.

O primeiro questionamento aqui levantado se refere à imunidade tributária do estacionamento, e sustentando o posicionamento da relação com a atividade essencial e a não observância de lucro que viole o direito da concorrência, entende-se pela subsistência da vedação tributária[30].

Outra implicação no que tange à imunidade tributária se estabelece em torno dos cemitérios. No RE 544.815, o então Ministro relator Joaquim Barbosa entendeu que os cemitérios que não tivessem qualquer vinculação com a manutenção de atividades institucionais essenciais à atividade religiosa, exercendo, assim, atividade econômico-lucrativa não seriam abarcadas pela imunidade[31].

Idêntica concepção é utilizada para as propriedades alugadas a terceiros, ou seja, desde que os valores tenham o cunho voltado às atividades religiosas serão atingidas pela imunidade. Conforme aduz Sabbag quanto à locação de bens imóveis a terceiros:

> É razoável a locação de uma, duas ou mais, sem a finalidade econômica (lucri faciendi causa) e uma concorrência desleal; todavia, locando-se dezenas de bens, temos dito, em tom jocoso, que este templo assumiria a feição de uma verdadeira "imobiliária celestial", não se fazendo justiça ao lhe estender a benesse constitucional, que agride a isonomia e os princípios da livre concorrência (art. 170, IV c/c art. 173, §4º, CF).[32].

Outra discussão que tomou relevância trata da imunidade tributária das lojas maçônicas. Conforme ensinamentos de Sabbag "a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico"[33]. E acrescenta que o conceito de religião é aberto, pois não há um regramento constitucional ditando sua condução. Porém, o autor reconhece a indagação da natureza semissecreta da maçonaria, o que dificultaria sua caracterização como templo religioso.

Apesar de haver na jurisprudência decisões contrárias ao não reconhecimento da imunidade tributária à maçonaria, a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 562.351, de setembro de 2012, é assente em afastar a imunidade às lojas maçônicas[34].

Estes dentre tantos outros questionamentos sobre o alcance da imunidade tributária são levantados com vistas a enfrentar e evitar possíveis abusos.

---

[30] SABBAG, Eduardo. Op. Cit.
[31] SABBAG, Eduardo. Op. Cit.
[32] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 355.
[33] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 362.
[34] STF. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=217200>. Acesso em 12 de julho de 2017.

3.3 A imunidade tributária no direito alienígena

A previsão constitucional da imunidade dos templos religiosos está na contramão da tendência mundial. O Brasil, diferente da grande maioria dos países, veda a cobrança de impostos das entidades que exercem atividades religiosas.

Em dissertação apresentada para aquisição do título de mestre no ano de 2013, Rodrigo Leal Teixeira[35] faz a comparação do direito brasileiro com outros países contatando que nos Estados Unidos há isenção do imposto de renda relacionado aos ganhos da Igreja. No Peru, apenas a Igreja Católica (89% da população é católica) é isenta de todos os impostos. No Uruguai há regra que desonera o pagamento de todos os impostos. Em Portugal a Igreja Católica são isentas do pagamento de impostos. Na Espanha também há isenção aos templos católicos. E, na Itália, berço do catolicismo, há isenção do *Imposta Comunale sugli Immobili* (ICI) sobre todos os imóveis da Igreja[36].

Com vistas às considerações de Eduardo Sabbag sobre alguns dos países acima relacionados é possível dizer que

> Nos Estados Unidos, há desoneração veiculada por legislação ordinária, via instrumento de isenção, haja vista não se ter desenvolvido a teoria das imunidades; na Alemanha, as entidades religiosas são consideradas 'corporações de direito público' (Constituição/49, art. 140), entretanto subsiste o 'imposto eclesiástico' (Kirchenteuer), mas o Estado subvenciona as igrejas; no Uruguai (Constituição/96, art. 5º), há regra desonerativa para todos os impostos; no Chile (Constituição/81, art. 19, §6º), os templos ficam livres de toda classe de contribuições[37].

Tendo em vista a comparação com outros países, contata-se que o benefício fiscal de maior incidência mundial é a isenção, aliada a intensa fiscalização pelos órgãos estatais e possibilidade de perda do benefício por irregularidades. Portanto, o Brasil, diferente dos outros países, não concede a isenção, mas sim, a imunidade dos impostos incidentes sobre os templos de qualquer culto.

Neste sentido, insta salientar que isenção e imunidade tem a finalidade de afastamento do tributo, porém não são institutos idênticos, havendo significativa distinção entre eles. Portanto, a imunidade "opera no plano constitucional interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra"[38]. Em outro contexto, porém, a isenção é "um benefício legal concedido pelo legislador que, excluindo o crédito

---

[35] TEIXEIRA. Rodrigo Leal. **Anacronismo social e improbidade jurídica na aplicação da imunidade tributária aos templos de qualquer culto no Brasil**/ Rodrigo Leal Teixeira. – Belo Horizonte, 2013
[36] TEIXEIRA. Rodrigo Leal. Op. Cit., p. 66-78.
[37] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 344.
[38] MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 268.

tributário (175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador”[39].

4 O IMPACTO FISCAL SOCIOECONÔMICO

Tendo em vista o cenário religioso vivido ao longo da história brasileira, é intrínseca a influência, principalmente cristã, presente em nossa sociedade. As discussões e posicionamentos religiosos no que tange a incidência tributária não raramente são levantados em âmbito legislativo e, também, judicial.

Devido a esta forte influência religiosa no Estado brasileiro temos, em termo quantitativo, grande número de bens pertencentes às entidades religiosas, sejam estes bens móveis ou imóveis.

Neste sentido, considerando o posicionamento extensivo no que tange ao alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, é possível constatar o impacto gerado nas arrecadações em decorrência da vedação na cobrança dos impostos, deixando, portanto, a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios de arrecadar valores significativos aos cofres públicos.

Primeiramente insta salientar que segundo dados do IBGE, referentes ao Censo 2010, o número de pessoas que se declaram ateus representam 8,0% da população brasileira, ou seja, cerca de 15 milhões de pessoas. Entre aqueles que se declaram ligados a certa religião estão 64,6% de Católicos, 22,2% de Evangélicos, 2% de Espíritas e adeptos da Umbanda e Candomblé 0,3% da população brasileira[40].

Portanto, estas pessoas que se declaram sem religião também são atingidas pela não arrecadação dos impostos referentes aos entes religiosos.

Na esteira da imunidade dos templos de qualquer culto destaca-se o caso emblemático, trazido na dissertação de mestrado do aluno Rodrigo Leal Teixeira[41], sob a orientação do Professor Antônio Carlos Murta, no qual relata a pesquisa realizada em 06 de maio de 2008 no banco de dados da prefeitura de Montes Claros – Minas Gerais. Na ocasião constatou que 707 imóveis situados no território do município (com população estimada de 398.288 habitantes)

---

[39] MAZZA, Alexandre. Op. Cit., 268

[40] IBGE. Censo 2010: **Número de católicos cai e aumenta o de evangélicos, espíritas e sem religião**. Disponível em: < http://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo.html?view=noticia&id=3&idnoticia=2170&busca=1&t=censo-2010-numero-catolicos-cai-aumenta-evangelicos-espiritas-sem-religiao>. Acesso em julho de 2017.

[41] TEIXEIRA. Rodrigo Leal. Op. Cit.

eram imunes ao pagamento do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU por serem de propriedade de entidades religiosas, mesmo sendo muitos destes imóveis lotes vagos ou alugados a terceiros.

> Algumas entidades que possuem maior número de imóveis imunes são:
> a. Mitra Arquidiocesana de Montes Claros: 111 imóveis;
> b. Congregação Cristã do Brasil: 55 imóveis;
> c. Associação das Damas de Caridade: 38 imóveis;
> d. Igreja de Deus Aviv Bíblico: 15 imóveis;
> e. Diocese de Montes Claros: 14 imóveis;
> f. Igreja Batista de Montes Claros: 13 imóveis;
> g. Escola Nossa Senhora das Mercês: 11 imóveis.[42]

Tendo em vista a pesquisa ora colacionada é premente o comparativo a tantos outros imóveis no território nacional abarcados por tal imunidade, o que muito pode afetar a arrecadação dos municípios, principalmente aqueles de ínfima arrecadação.

4.1 A indústria da fé

A relação do indivíduo com a religiosidade pode ser averbada como um sustentáculo para os momentos conturbados, de dificuldade e, também, de celebração. Nesta esteira a religião pode ser aflorada na instabilidade emocional e, neste momento a busca por cultos religiosos acontece.

O mercado da fé, segundo notícia veiculada na revista eletrônica Brasil Econômico em 2014, movimenta R$12 Bilhões por ano entre shows, eventos, produtos, entre outros[43].

Tendo em vista a facilidade legal de se criar uma seita (através do registro da Pessoa Jurídica, sem qualquer requisito teleológico ou doutrinário), há consequente facilidade na ocorrência de abusos na criação e condução. É lamentável que o entendimento extensivo "traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que se inserem, sob a capa da fé, algumas 'pseudoigrejas'. Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de 'representantes do bem'"[44].

Não é difícil constatar que muitas religiões tiveram um crescimento exponencial, aliadas a somas milionárias em espécie e bens móveis e imóveis, que muitas vezes se confundem com o patrimônio individual. A imunidade tributária vem coroar este acumulo de

---

[42] TEIXEIRA. Rodrigo Leal. Op. Cit., p. 103.
[43] LADEIRA, Barbara. **Mercado bilionário da fé avança com novos produtos e serviços**. Disponível em < http://economia.ig.com.br/empresas/comercioservicos/2014-01-02/mercado-bilionario-da-fe-avanca-com-novos-produtos-e-servicos.html>. Acesso em: Julho de 2017.
[44] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 363.

riquezas quando veda a cobrança de impostos. Sabbag destaca que o crescimento das igrejas aliado a imunidade prevista constitucionalmente pode ser esvaziado se ocorrer a deturpação de sua intenção.

> A imunidade religiosa é norma sublime que permite garantir a intributabilidade das religiões, entretanto, a nosso sentir, esvazia-se, na essência, quando se trazem à baila questões limítrofes, de conhecimento geral, ligadas:
> a) à riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis;
> b) à existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de impostos a estes afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;
> c) à conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g., condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública (e.g., boicote ao uso de preservativos e à doação de órgãos);
> d) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos. [45]

Reflexo da vertente patrimonial de algumas Igrejas foi noticiada em 2013 pela Revista de negócios americana, Forbes, noticiando que a indústria da fé é um "negócio altamente lucrativo" no Brasil. Famosa por listar os homens mais ricos do mundo, os pastores evangélicos não passaram despercebidos. Quem lidera a lista como o mais afortunado é o Pastor Edir Macedo da Igreja Universal do Reino de Deus com patrimônio estimado em U$950 milhões, seguido pelo Pastor Valdemiro Santiago da Igreja Mundial do Poder de Deus com patrimônio de U$220 milhões, em terceiro lugar o Pastor Silas Malafaia da Igreja Assembleia de Deus com patrimônio estimado em U$150 milhões, posteriormente o Pastor Romildo Ribeiro Soares da Igreja Internacional da Graça de Deus com U$125 milhões e, por fim, os Pastores Estevam e Sônia Hernandes da Igreja Renascer em Cristo com patrimônio estimado em U$65 milhões[46].

Por fim, é imperioso ressaltar que a imunidade tributária dos templos religiosos tem o condão de assegurar o direito fundamental de liberdade religiosa, porém, não é possível que se estabeleça uma benesse pessoal, podendo, assim, o benefício religioso ser utilizado para práticas ilícitas revestidas de licitude havendo, portanto, maior prejuízo da sociedade.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo, diante do cenário religioso vivido atualmente no Brasil, demonstrou que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, IV, "b" da

---

[45] SABBAG, Eduardo. Op. Cit., p. 363.
[46] PRATES, Marco. **Fortuna de pastores brasileiros chama a atenção da Forbes**. Exame.com. 18. jan. 2013. Disponível em < http://exame.abril.com.br/brasil/riqueza-de-pastores-no-brasil-chama-a-atencao-da-forbes/>. Acesso em: julho de 2017.

Constituição Federal, tem por fundamento não embaraçar a garantia constitucional da liberdade religiosa assegurada no artigo 5º.

Porém, após a constituinte de 1988 que declara o Brasil como um Estado laico, houve vertiginoso aumento das religiões, aliado ao grande numerário de bens móveis e imóveis não tributáveis.

Contudo, para se tenha reconhecido o templo de qualquer culto não há legislação regulamentando suas características ou requisitos, fazendo com que a interpretação dos tribunais seja demasiadamente extensiva no alcance da imunidade.

Dentro da problemática vivida é, ainda, uma constante o cenário do impacto fiscal que esta imunidade causa na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que, as entidades religiosas por vezes tem uma quantidade significativa de bens imunes.

Neste sentido o Brasil encontra-se na contramão da tendência mundial que não adota a imunidade como um incentivador da liberdade religiosa.

O presente estudo, baseado no descontrole no que tange à imunidade dos templos de qualquer culto traz a premente necessidade de regulamentação infraconstitucional e controle estatal para fins de evitar o esvaziamento e deturpação da benesse tributária, estabelecida pelo sistema tributário brasileiro.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 6ª ed. São Paulo. Método.2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**/ Fernando Amed, Plínio José Labriola de Campos Negreiros. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRILLO, Marco. **Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora**. O Globo. 25 mar. 2017. Disponível em: < https://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799>. Acesso em 13 julho de 2017.

GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re) Pensando a pesquisa jurídica**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

IBGE. Censo 2010: **Número de católicos cai e aumenta o de evangélicos, espíritas e sem religião**. Disponível em: < http://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo.html?view=noticia&id=3&idnoticia=2170&busca=1&t=censo-2010-numero-catolicos-cai-aumenta-evangelicos-espiritas-sem-religiao>. Acesso em 12 de julho de 2017.

LADEIRA, Barbara. **Mercado bilionário da fé avança com novos produtos e serviços**. Disponível em < http://economia.ig.com.br/empresas/comercioservicos/2014-01-02/mercado-bilionario-da-fe-avanca-com-novos-produtos-e-servicos.html>. Acesso em 12 de Julho de 2017.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coordenador. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2001.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

PRATES, Marco. **Fortuna de pastores brasileiros chama a atenção da Forbes**. Exame.com. 18. jan. 2013. Disponível em < http://exame.abril.com.br/brasil/riqueza-de-pastores-no-brasil-chama-a-atencao-da-forbes/>. Acesso em: julho de 2017.

PRIBERAM. Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: https://www.priberam.com/dlpo/Default.aspx. Acesso em 12 Julho de 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 38. ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

STF. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=217200>. Acesso em 17 de julho de 2017.

STF. **STF decide: entidades religiosas tem imunidade tributária sobre qualquer patrimônio**. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59828>. Acesso em 17 de julho de 2017.

TEIXEIRA. Rodrigo Leal. **Anacronismo social e improbidade jurídica na aplicação da imunidade tributária aos templos de qualquer culto no Brasil**/ Rodrigo Leal Teixeira. – Belo Horizonte, 2013