

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: Por que as igrejas não pagam impostos?

Mário Bandeira Pinheiro¹
Antonia Valdelucia Costa²

RESUMO

Esta pesquisa é dedicada ao estudo da imunidade tributária, mais especificamente a imunidade direcionada aos templos religiosos de qualquer culto. A análise se dá no sentido de identificar, nas diferentes Constituições brasileiras, os momentos e diferentes conjunturas em que houve o acolhimento expresso ou implícito da figura da imunidade tributárias de templos de qualquer culto, até chegar nos dias de hoje, bem como a sua abrangência. Foca-se na liberdade de culto e em suas nuances de natureza religiosa, conceito, requisitos necessários à sua concessão, hipóteses, tipos de tributos abrangidos pelo benefício e causa de possível perda da imunidade. Analisa-se, ainda, sob o contexto histórico a definição de templo no sistema jurídico brasileiro e a atuação das normas imunizantes como instrumentos realizadores dos objetivos constitucionais. Aborda-se a estrutura das imunidades tributárias e a influência das regras de intributabilidade na interpretação e aplicação do direito. Para tanto, tem-se como objetivo principal mostrar que a imunidade tributária dos templos religiosos se aplica aos impostos relacionados às suas atividades essenciais devido a uma garantia constitucional que assegura a liberdade. Para tanto, utilizou-se de um estudo bibliográfico, através de obras de autores renomados, leis, e artigos sobre o tema aqui abordado.

Palavras Chave: Imunidade Tributária. Templos religiosos. Constituição. Liberdade de culto.

ABSTRACT

This research is dedicated to the study of tax immunity, more specifically the immunity directed to the religious temples of any cult. The analysis takes place in the sense of identifying, in the different Brazilian Constitutions, the moments and different conjunctures in which there was the express or implicit reception of the figure of immunity from temples of any cult until today, as well as its comprehensiveness. It focuses on freedom of worship and its nuances of religious nature, concept, requirements for its grant, hypotheses, types of taxes covered by the benefit and cause of possible loss of immunity. It is also analyzed under the historical context, the definition of a temple in the Brazilian legal system and the performance of the immunizing norms as instruments to achieve the constitutional objectives. It addresses the structure of tax immunities and the influence of the rules of taxation on the interpretation and application of the law. For this purpose, the main objective is to show that the tax immunity of religious temples applies to taxes related to their essential activities due to a constitutional guarantee that guarantees freedom. For this purpose, a bibliographic study was used, through works by renowned authors, laws, and articles on the subject addressed here.

Keywords: Tax Immunity. Religious temples. Constitution. Freedom of worship.

¹ Concludente do Curso do Ciências Contábeis do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio – Unileão. E-mail: mariobandeirap@gmail.com

² Orientadora. Profª Ms em Ciência da Educação pela UTIC-PY. Docente da Unileão. E-mail: valdeluciacostra@hotmail.com; valdelucia@leaosampaio.edu.br

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é considerado um país laico, isso significa que há uma posição neutra no campo religioso. Assim sendo, existem diversas leis que asseguram a liberdade religiosa, dentre elas a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, garantida pela Constituição Federal de 1988.

Partindo dessa discussão a nível nacional, e sabendo que existe um certo grau de desconhecimento da população acerca desse assunto, buscar-se-á respostas para a seguinte questão investigativa: por que entidades religiosas não pagam impostos?

A pesquisa tem como objetivo mostrar que a imunidade tributária dos templos religiosos se aplica aos impostos relacionados às suas atividades essenciais devido a uma garantia constitucional que assegura a liberdade religiosa, impedindo que as entidades tributantes ameacem o exercício dos cultos religiosos por meio da atividade de arrecadação de tributos, e como objetivo específico, trazer uma reflexão acerca da imunidade dos templos religiosos no tocante às suas reais finalidades, explicando o significado histórico do termo templo e sua abrangência apresentando uma melhor compreensão sobre o tema, de acordo com os propósitos do legislador constituinte.

2 METODOLOGIA

O presente estudo trata-se de uma pesquisa de cunho bibliográfico, que segundo Gil (2010), permite investigar diversos fenômenos de forma mais ampla do que se poderia pesquisar de forma direta, o que facilita a aquisição de conhecimentos necessários para explorar o assunto em estudo.

Severino (2014, p. 122), afirma que a pesquisa bibliográfica “é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc”.

Trata-se também de uma pesquisa exploratória e qualitativa, visto que buscou-se levantar informações sobre o assunto através de material já publicado.

Para Gil (2010, p.27), a pesquisa exploratória tem como propósito “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses”.

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, que, segundo Minayo (1995, p. 21-22),

responde a questões muito particulares. (...)com um nível de realidade que não pode ser quantificado, ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

Utilizou-se como fonte de pesquisa, livros, artigos, Leis, monografias, onde foi possível recolher, selecionar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre esse assunto.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

3.1.1 Imunidade objetiva, subjetiva e mista

Segundo Jorge (2014), as imunidades são subjetivas quando concedidas em virtude da condição de determinada pessoa. Um exemplo de imunidade subjetiva é aquela prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988, nominada imunidade recíproca. Esta imunidade se refere ao patrimônio, renda ou serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. É subjetiva, pois deriva da natureza jurídica dos entes federados.

Ainda sob a ótica de Jorge (2014) imunidades objetivas, por sua vez, são aquelas conferidas em função de determinados bens, e não pelas características pessoais de um sujeito. É o caso da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Por fim, Carraza (2008) trouxe em seu Curso de Direito Constitucional Tributário uma terceira classificação, a imunidade mista que alcança a pessoa em função de sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos, bens ou situações.

Um exemplo da imunidade mista é o art. 153, §4º da CF/88 que exonera o Imposto Territorial Rural para "pequenas glebas rurais, definidas em lei quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" (BRASIL, 1988).

3.1.2 Imunidades genéricas e específicas

Quanto ao grau de intensidade e amplitude, tem-se as chamadas imunidades genéricas ou gerais, específicas ou especiais. Ataliba (1994) explica que as imunidades gerais ou genéricas, preconizadas no art. 150, VI da CF/88, dirigem vedações a todas as pessoas políticas e alcançam todo e qualquer imposto referente ao patrimônio, renda ou serviços das entidades mencionadas. Estas imunidades têm por fundamento de validade a proteção de valores constitucionais elementares

Já as específicas ou especiais, em geral são restritas a um único tributo. Destinam-se especificamente a uma pessoa política. Como exemplo tem-se a imunidade das entidades de assistência social.

3.1.3 Imunidades excludentes e incisivas

Ataliba (1994) também classifica as imunidades em excludentes e incisivas. Excludentes, destina certa situação à tributação por um tipo de imposto, excluindo outros impostos. As incisivas calculam que certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais.

3.1.4 Imunidades condicionadas e incondicionadas

Segundo Costa (2001), são as imunidades incondicionadas quando se tratam de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, uma vez que não prescinde de outro comando para produzir os seus efeitos. Tem-se como exemplo, a norma imunizante do art. 150, alínea “a” da CF/88, imunidade recíproca. As imunidades dessa natureza independem da criação de norma infraconstitucional regulamentar ou complementar que venha restringir ou determinar condições para sua viabilidade

Costa (2001) afirma que quando se tratar de norma constitucional de eficácia contida e aplicabilidade imediata, porém, suscetível de restrição, se está diante da imunidade condicionável. São outorgadas por meio de normas constitucionais que necessitam de regulamentação infraconstitucional para produzir seus efeitos, e dependem de integração normativa. É o caso das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que, para obter a norma imunizante devem observar os requisitos postos pela lei complementar.

4 IMUNIDADE X ISENÇÃO X HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA

Temas que levam profissionais da área fiscal ao desarranjo é a diferença entre imunidade e isenção tributária. Embora ambos tragam o mesmo resultado, isto é, o não pagamento de tributos, os mesmos possuem conceitos diferentes.

4.1 IMUNIDADE

Para Baleeiro (1997), a imunidade tributária funciona como uma limitação constitucional ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos Entes Públicos. Logo, conforme delineado no art. 150 da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso VI, alíneas b, c, d,:

Art. 150 -Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI -Instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

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

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

(...) (BRASIL, 1988).

Faria (2002) explica a etimologia da palavra “imunidade”, ressaltando que o prefixo originário do latim “*in*”, que antecede o radical, além de negação, assume também o significado de “em para dentro de” e o termo “*munitas*”, que obedece a mesma raiz de “*múnus*”, por sua vez, têm o mesmo sentido de “algo protegido por uma barreira”. Diz ainda que “*Munus*” é também empregado, no latim, como sinônimo de imposto e, também, como dívida ou favor, pois o vocábulo “imunidade” remete à noção de desobrigação de se suportar uma condição onerosa.

Segundo Carvalho (2007), a imunidade tributária ocorre na condição de vedar limitações constitucionais às competências tributárias, insurgindo na hipótese de não-incidência de instituir determinado tributo conforme vedação legal, isto é, uma exclusão do poder de tributar bem como uma supressão de competência impositiva. Desse modo, o mesmo autor afirma que, a imunidade tributária é vista, como uma barreira imposta pelo legislador ordinário a determinadas pessoas políticas de arrecadar tributos (sob pena de inconstitucionalidade), protegendo de maneira íntegra certas pessoas.

Nesse mesmo sentido, Amaro (2006) adverte que a Constituição em determinadas circunstância materiais não quis onerá-las por tributos. Isso significa dizer que a Carta Magma exclui certas situações, bens, serviços ou pessoas da incidência do poder de tributar sobre as mesmas. Ou seja, imunidade tributária é ficar livre de pagar tributo, é quando alguém ou alguma coisa não tem a obrigação de contribuir, porque o crédito tributário nem chega a se constituir.

Torres (2009) conceitua imunidade como uma intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. Ele explana que a imunidade fiscal erige o status *negativus libertatis*, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas e é um dos aspectos

dos direitos da liberdade ou sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade.

Ou seja, Imunidade é a proibição constitucional propostas às entidades políticas que detêm a competência tributária, de tributar, a fim de que os mesmos, através da tributação, não venham a intervir em direitos e garantias fundamentais.

4.2 ISENÇÃO

Já a isenção tributária decorre de lei, é o próprio ente tributário (União, estados e municípios) dispensando o pagamento do tributário. Houve o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação, conforme consta do Artigo 175, inciso I, parágrafo único da Carta Magna do país de 1988.

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente (BRASIL, 1988).

Borges (2007, p.220), em artigo, diz: "No plano da isenção não ocorre uma limitação a competência tributária, o ente federado detém a competência, contudo, por razões de políticas fiscais, entende por conceder a isenção."

Logo, Isenção é a hipótese de não-incidência através de lei qualificada. Contudo, também nos dizeres de Carvalho (2007), isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma tributária, que impede que o tributo nasça.

Baseado no que foi descrito, para que desapareça uma imunidade, é preciso alterar a Constituição, já para que desapareça uma isenção, basta que a lei seja revogada.

Um exemplo que pode deixar mais claro é o IPVA- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-, pago pelo proprietário de veículo automotor. Se esse veículo pertencer a uma entidade religiosa, não poderá ser exigido – isso é imunidade. Por outro lado, caso o estado decida não exigir IPVA de taxistas, por exemplo, isso é isenção.

Portanto, é possível resumir a diferença entre os dois conceitos do seguinte modo: a imunidade é lida como competência ou falta dela, sendo determinada pela Constituição Federal a tributação de certas pessoas ou certos fatos. A isenção é meramente o exercício da competência do ente da federação.

4.3 HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA

No caso da hipótese de não incidência tributária pode-se concluir que é um assunto mais complexo quando comparado à isenção.

Young (2008, p. 50), diz que “a não incidência pode ser caracterizada pelo fato ou situação que ficou de fora do alcance na norma tributária. Nesse caso não há hipótese de incidência, portanto, nem o fato gerador do tributo”.

Não destoando, Paulsen (2012, p. 38), afirma que “não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária)”.

Portanto, pode-se afirmar que a finalidade dos três temas é a mesma, a desoneração tributária, ou seja, não haverá, nem se configurará a obrigação de pagar tributos no caso de ocorrer qualquer uma destas hipóteses.

5 TEMPLOS RELIGIOSOS

Ao longo da história a abrangência do termo “templo” foi sendo ampliada, garantindo cada vez mais a inviolabilidade da liberdade religiosa. Conforme Teraoka (2010) explica, a Constituição do Império de 1824 afirma de forma explícita ser o Brasil um país não laico, como se pode observar na sua dedicatória inicial "EM NOME DA SANTÍSSIMA TRINDADE" trazendo assim a religião católica romana como religião oficial, mas era permitido aos seguidores das demais religiões o culto doméstico (Grifo nosso).

Silva (1997, p.244) destaca que “a Constituição Política do Império estabelecia que a Religião Católica Apostólica Romana era a Religião do Império (artigo 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.

No Brasil Império a liberdade religiosa era parcial, conforme afirma Silva (2006, p.243): “[...] as demais religiões eram apenas toleradas [...]”. Nesse período, os protestantes enfrentaram dificuldades quanto a realização do casamento civil, acesso a educação e utilização dos cemitérios, pois nos cemitérios oficiais só poderiam ser enterrados católicos. (MANDELI, 2008).

A crença no Brasil Imperial foi delineada no artigo 5º desta Constituição nos seguintes moldes:

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

Percebe-se que apesar do Brasil possuir, na época, uma religião oficial, era permitido que outras religiões exercessem suas atividades, no entanto, sem forma de templo. O que faz entender que templo era exclusivamente associado a um prédio de adorações.

Foi apenas em 1891, que Estado e Religião se separaram, o inciso II, do artigo 11, da constituição de 1891 que assim prescreve “Art. 11 – É vedado aos Estados, como à União [...] II – estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos trazendo assim, finalmente, laicidade ao país. (Brasil, 1891)

Como explicitado no parágrafo anterior, esta Constituição de 1891 vedou ao Estado brasileiro três condutas em relação aos cultos: seu estabelecimento, que implicaria a criação de uma religião oficial; seu subvencionamento, que poderia levar a situações iníquas em que determinado culto, mesmo não sendo o oficial, fosse favorecido em detrimento dos demais; e seu embaraçamento, ou seja, qualquer forma de dificultar o desenvolvimento regular dessas entidades.

Ainda nesta Constituição, no artigo 72, parágrafo 5º, é descrito que “todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente seu culto, associando-se para este fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum”. Concretizando os princípios da liberdade de crença e de organização religiosa. No mesmo artigo, no parágrafo 7º, é reforçada a impossibilidade de favorecimento de cultos. (Brasil, 1991)

Ávila (2010) prevê que nenhum culto ou igreja gozaria de subvenção oficial, nem teria relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados. Para ela, tais princípios encontram suas origens históricas na Revolução Americana (1776) e na Revolução Francesa (1789), que, em suas declarações de direitos humanos, consagraram o livre exercício dos cultos como direito fundamental.

Como esclarece Bastos (1999), o Estado deve ser neutro em relação às religiões, não devendo haver discriminação entre cultos, quer para beneficiá-los, quer para prejudicá-los. O autor, sobre o assunto reforça: A liberdade de organização religiosa tem uma dimensão muito importante no seu relacionamento com o Estado. Três modelos são possíveis: fusão, união e separação.

O Brasil enquadra-se inequivocamente neste último desde o advento da República, com a edição do Decreto nº 119 – A, de 17 de janeiro de 1890, que instaurou a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado brasileiro tornou-se desde então laico, ou não confessional. (BRASIL, 1890)

Bastos (2001) conclui que isto significa que ele se mantém indiferente às diversas igrejas que podem livremente constituir-se, para que o direito presta a sua ajuda pelo conferimento do recurso à personalidade jurídica.

Esses princípios foram mantidos nas constituições seguintes. A Carta Magna de 1934, em seu artigo 113, item 5º, reiterou a liberdade de consciência, de crença e de exercício de cultos religiosos, desde que não contravenham à ordem pública e aos bons costumes. O texto ainda prevê expressamente a personalidade jurídica das entidades religiosas. A proibição de estabelecimento, subvenção ou embaraçamento dos cultos foi mantida em seu artigo 17, II (BRASIL, 1934).

A Constituição seguinte a acrescentar sobre o tema foi a constituição de 1946. Esta foi, na verdade, a primeira Carta a prever, expressamente, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. É a redação de seu artigo 31, V, alínea b:

Art. 31 – à União, aos Estados, ao Distrito Federal, é vedado:

(...)

V – lançar impostos sobre:

(...)b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins;

(...) (BRASIL, 1946).

Assim assegurou-se que os cultos de qualquer natureza não poderiam ser interrompidos por meio da tributação do Estado. Desse modo, concretizou-se a separação entre Religião e Estado, ao permitir que a religião se desenvolvesse independentemente, sem que pudesse ser limitada, no exercício de suas atividades próprias, pela tributação.

A próxima lei maior, feita pelo regime militar, em 1967, reformulou o subsistema constitucional tributário, que baseados na Emenda Constitucional 18/65, alargaram a redação do dispositivo que prevê as imunidades. Constituindo um capítulo próprio intitulado do Sistema Tributário.

Assim dispõe a alínea b, inciso III, artigo 20 da CF de 1967.

Art. 20 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

(...)

b) templos de qualquer culto

(...) (BRASIL, 1967).

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que a doutrina considera como uma Constituição, em razão de suas significativas mudanças, manteve as disposições sobre liberdade religiosa da Constituição de 1967, bem como a imunidade tributária os templos.

Em 1988 foi instituída a nova Constituição da República, responsável pela redemocratização do país. A nova Carta mudou completamente sua estrutura e trouxe ainda mais garantias individuais. O artigo 5º, IV, assegura o livre arbítrio dos cultos religiosos e garante, na forma da lei, proteção aos locais de culto e às suas liturgias. O princípio é o mesmo da Constituição de 1934, mas dessa vez a proteção não é restrita aos cultos que observem a ordem pública e os bons costumes.

Bastos (1999) vê a questão sob outra ótica, ou seja, entende que, embora a atual Constituição não faça referência expressa à observância da ordem pública e dos bons costumes como fazia a anterior, estes são valores estruturantes de toda ordem normativa, de forma que o Estado não pode permitir que, ainda que sob o fundamento da proteção de valores muito encarecidos pela ordem moral, venham a se perpetrar atentados a uma moral dominante ou mesmo à condição humana.

Assim, entende-se que a Constituição de 1988 alinhou as possibilidades da liberdade religiosa à pauta dos bons costumes. Esta liberdade, se tratando de princípio fundamental, a partir da Constituição de 1988 só pode ser limitada em caso de disparidade com outro princípio constitucional, por exemplo, se esta prerrogativa fosse usada em contraponto ao princípio da dignidade humana.

Como dito, a Constituição de 1988 ampliou essa liberdade e até previu uma garantia específica. Diz, no art. 5º, VI, que é assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, proteção aos locais de culto e a suas liturgias. (...)

O artigo mencionado no parágrafo anterior compõe-se de duas partes: garante o exercício dos cultos religiosos, sem condições, e protege os locais de adoração e suas crenças, mas aqui, na forma de lei.

É necessário analisar o que de fato é um templo religioso. Sabbag (2013, p. 332) diz: “A primeira, Teoria Clássico-restritiva (Concepção de Templo-coisa), aduz que o templo é onde se realiza a celebração do culto e traz à baila que não somente é o lugar onde se pratica o culto como também é o *universitas rerum*, o conjunto de coisas em que se pretende realizar o culto que pode ser tanto num imóvel como em uma barcaça”.

A segunda, Teoria Clássico-liberal, ainda sob a ótica de Sabbag (2013), concepção do Templo-atividade), informa que templo é tudo aquilo que de forma direta ou indireta viabiliza a realização do culto, ou seja, é o *universitas juris*, o conjunto de relações jurídicas que

alcançam os direitos e deveres. Segue esta corrente Baleeiro (2009) e diz que a expressão “templo” deve ser interpretada de maneira ampla:

“Não se deve considerar templo apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos” (BALEIRO, 2009 p.311)

O posicionamento de Carrazza (2008, p. 280) é o seguinte: “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.”

Diante disso, não somente o prédio onde as atividades religiosas acontecem são alcançados pela imunidade tributária, mas para tudo que for utilizado para fins religiosos, como por exemplo, um veículo que esteja em nome de uma associação ou mesmo a casa de um líder religioso.

E por fim, a terceira Teoria Moderna. Sabbag (2013, p. 333) assim explica a Concepção do Templo-entidade: “afirma ser o templo uma entidade institucional, na forma de organização ou associação, apresentando um sentido jurídico mais amplo pelo fato de ser teorizada em base de organização religiosa incluindo todas as manifestações que caracterizam o culto.”

Este último diz respeito às seitas religiosas, caracterizando-as também como templo. O dicionário Aurélio (2018) conceitua “seita” como um grupo organizado de caráter fechado que segue uma doutrina e diverge de uma religião.

Sabbag (2013) entende que esta teoria é a mais adequada na evolução do Direito Tributário. A propósito, leciona Sabbag (2013) que no sentido jurídico, possui aceção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a existência, vista em si mesma.

Por fim, conclui-se que o termo “templo religioso” estende-se a qualquer tipo de culto, seja ele promovido em grandes edifícios ou até mesmo ao ar livre conforme os ditames da fé dos que se reúnem.

6 CONCEITO DE CULTO

De acordo com a Associação Torre de Vigia de Bíblia e Tratados (1985 p. 387) “culto é uma religião dita não-ortodoxa ou que enfatiza a devoção de acordo com rituais prescritos.

Sua adoração é um modo de vida, não uma devoção ritualística; não seguem um humano nem se isolam do resto da sociedade. Vivem e trabalham no meio de outras pessoas.”

Sabbag (2013 p. 331) aduz que

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 calçadas em bons costumes (artigos 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

Para Carvalho (2007), a interpretação do vocabulário culto deve ser extremamente ampla. Devem ser considerados cultos todas as formas de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.

Ichihara (2000) entende que o termo culto deva ser limitado. O primeiro limite seria a não abrangência do termo às manifestações de fé religiosa quando contrárias aos princípios da moral ou da ética.

Ainda não existe consenso quanto à possibilidade do alcance da imunidade tributária aos cultos demoníacos. A corrente dominante entende pela impossibilidade de incidência da imunidade religiosa, por ferir a moralidade pública e os bons costumes.

Neste contexto é que o Estado tem o cuidado de aferir sua organização (conforme o artigo 14 do CTN) e a forma de expressão da fé, considerando se a religião ou seita a que se pretende conceder a imunidade tem características “estranhas” ao culto, se estão baseadas, segundo Sabbag (2013) em rituais demoníacos e satânicos que promovem e pregam condutas totalmente reprováveis como os sacrifícios humanos, a violência, o fanatismo, o racismo, etc.

Este é o entendimento, inclusive, de Paulsen (2012, p.70):

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.

Logo, entende-se como culto qualquer tipo de homenagem prestada ao que é considerado divino, ou seja, um modo pelo qual uma divindade é adorada.

7 TRIBUTOS COMPREENDIDOS NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Apesar do nome, a imunidade tributária não atinge a todos os tributos. O artigo 150, IV, “b” da Constituição de 1988, abrange apenas os impostos, não alcançando as taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais ou para-fiscais. Isso acontece devido às

taxas e contribuições gerarem contraprestações específicas para a sociedade o que pode favorecer diretamente um templo.

Apesar disso, Carrazza (1993), 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.

Moraes (2014) 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.

Logo, apesar das divergências, a imunidade religiosa restringe-se apenas ao patrimônio, renda e serviços ligados à atividade fim das entidades, podendo perder sua imunidade em caso do não cumprimento das imputações da constituição, isto é, desviando a atividade fim dos templos religiosos.

8 IMUNIDADES E LIBERDADES

Moraes (2014) diz que a imunidade tributária trata-se, pois, de garantia instrumental à liberdade de crença e culto religiosos prevista no art. 5º, VI, do texto constitucional, cuja finalidade é impedir a criação de obstáculos econômicos – por meio de impostos – à realização de cultos religiosos.

Através dessa citação, é possível concluir que a imunidade religiosa não foi criada com o objetivo de simplesmente beneficiar as igrejas, mas sim de garantir o direito individual de livre exercício de crença sem possíveis coerções do Estado.

O mesmo ocorre para outros tipos de imunidade, como a imunidade para livros, jornais. Para Carrazza (1997, p. 125), o sentido dessa imunidade tributária é “dar meios materiais para que as pessoas possam divulgar suas ideias”. Ou seja, garantir a liberdade de expressão.

Moraes (2009 p.883), afirma que “igualmente, a Constituição de 1988 prevê imunidade tributária aos Partidos Políticos para que se evite a possibilidade de nefasta utilização do poder de tributar do Estado com a finalidade de restrição e perseguições a determinadas ideologias.”

Assim sendo, as imunidades em geral, têm por objetivo proteger e assegurar a liberdade de realização de algum direito já concedido pela própria constituição através de cláusula pétrea, conforme artigo 5º, VI, VII e VIII, da Constituição Federal.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há uma relação entre a imunidade religiosa e um direito fundamental, pois sua finalidade é a proteção da liberdade à crença e culto de qualquer natureza, e como tal pode-se afirmar que tal imunidade representa uma cláusula pétrea que não pode ser suprimida sequer por Emenda Constitucional, pois a supressão da imunidade seria tendente a abolir a liberdade de religião, o qual é um direito individual e uma garantia fundamental com status de cláusula pétrea, conforme artigo 60, §4º, IV, da Constituição Federal de 1988.

Desta forma, as hipóteses de imunidade tributária para os templos religiosos, mais que um direito e garantia fundamental de proteção tributária, são uma verdadeira proteção à manutenção do Estado Democrático de Direito.

Assim, efetiva-se a liberdade religiosa, aquela onde o ser humano é livre para crer e exercer essa crença, independentemente do que acha o outro, ainda que esse outro seja o Estado.

A análise feita neste estudo confirma toda a evolução da liberdade religiosa através das constituições, até o presente momento, onde a laicidade foi atingida, cabendo assim ao Estado garantir o direito do cidadão de exercer sua fé livremente.

Vale destacar que embora a constituição tenha conferido ampla liberdade religiosa aos cidadãos brasileiros, esse direito não é absoluto, assim como os demais direitos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ASSOCIAÇÃO TORRE DE VIGIA DE BÍBLIA E TRATADOS. Raciocínios à Base das Escrituras. São Paulo: 1985, 1989. p. 387.

ÁVILA, Fabiana. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto**. Porto Alegre – RS: Revista da FESDT. 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Venda de Minérios – Faturamento – PIS**. Revista de Direito Administrativo, nº 196, 1994, pp. 3306-307.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 20 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 192

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

BORGES, Jose Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

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

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em :<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 20 abr. 2019.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**.

Disponível em :<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 20 abr. 2019.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824**.

Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824.. Manda observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Disponível em :< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 01 abr. 2019.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em :<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 18 abr. 2019.

_____. **Decreto nº 119-A, de 7 de janeiro de 1890**. Prohibe a intervenção da autoridade federal e dos Estados federados em materia religiosa, consagra a plena liberdade de cultos, extingue o padroado e estabelece outras providencias. Disponível em :< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 14 abr. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em :<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 20 maio 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em :<

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em 02 maio 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DICIONÁRIO AURÉLIO. Disponível em: < <https://www.dicio.com.br/seita/> 2018>. Acesso em 10 mar. 2019.

FARIA, Maria Cristina Neubern. **A interpretação das normas de imunidade tributária**. ed. São Paulo: EDITORA, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. e ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JORGE, Carolina Schaffer Ferreira. **Interpretação das Imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal**. São Paulo – SP. 2014. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-01022016-081426/publico/Dissertacao_Interpretacao_das_Imunidades_do_Art_150_VI_da_Constituicao_Federal.pdf>. Acesso em: 25 Mai. 2016.

MANDELI, Maíra de Lima. **Liberdade Religiosa. Intertemas**. São Paulo, vol.16, n. 16, 2008. Disponível em <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/view/688/706>>. Acesso em: 02 fev. 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Direito constitucional**. 13 ed. - São Paulo: Atlas, 2003.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do Conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. São Paulo, Rio de Janeiro: HUCITEC/ABRASCO, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

_____. **Curso de Direito Tributário completo**. 4. ed. São Paulo: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Manual de direito tributário**. 4 ed.– São Paulo: Saraiva, 2012.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23 ed. Rev. e Atual. São Paulo: Cortez, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo, 2010. 282. Tese de doutorado em Direito. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

YOUNG, L. H. B. **Planejamento tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.