



**COLEGIADO DO CURSO DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE TCC
ARTIGO CIENTÍFICO**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS RELIGIOSOS:
CRITÉRIOS DE GOZO E FORMAS DE REVOGAÇÃO**

**Ilhéus, Bahia
Novembro - 2022**



FACULDADE DE ILHÉUS



CESUPI

**COLEGIADO DO CURSO DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE TCC
ARTIGO CIENTÍFICO**

TÚLIO MARIANO SILVA ALMEIDA

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS RELIGIOSOS:
CRITÉRIOS DE GOZO E FORMAS DE REVOGAÇÃO**

Artigo Científico entregue para acompanhamento como parte integrante das atividades de TCC II do Curso de Direito da Faculdade de Ilhéus.

Área de concentração: Direito Tributário
Orientador Prof. Leandro Alves Coelho.

**Ilhéus, Bahia
Novembro – 2022**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS RELIGIOSOS:
CRITÉRIOS DE GOZO E FORMAS DE REVOGAÇÃO**

TÚLIO MARIANO SILVA ALMEIDA

APROVADO EM: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

**PROF^a. LEANDO ALVES COELHO
FACULDADE DE ILHÉUS – CESUPI
(ORIENTADOR)**

**PROF^a. (NOME DO PROFESSOR AVALIADOR)
FACULDADE DE ILHÉUS – CESUPI
(EXAMINADOR I)**

**PROF^a. (NOME DO PROFESSOR AVALIADOR)
FACULDADE DE ILHÉUS – CESUPI
(EXAMINADOR II)**

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos que torceram por mim, não só em palavras, mas em atitudes, orações e demonstrações de afeto. Sem vocês, eu nada seria. Dedico, também, ao meu pai, Júlio Cezar Almeida Silva (in memoriam), que nunca deixou de estar comigo, assim o levarei para todo o sempre.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus. Dele vem toda força e toda a sabedoria para que se possa seguir em frente. Aquele que me apoia nas adversidades e me dá acalento nos momentos de solidão, mas acima de tudo, aquele que está por mim não só nas derrotas, mas nas vitórias e experiências obtidas.

Agradeço a minha mãe, Nayara Cristina e também a minha madrinha, Vânia Peixoto. Vocês me deram e me ensinaram tudo que sei, me deram uma família e um lar, ensinaram-me princípios que jamais poderei esquecer.

As minhas avós, vocês são tudo para mim, o amor mais puro e verdadeiro que pude desfrutar na minha vida.

Agradeço aos meus irmãos, Júlio, Felipe e Elmôni, obrigado por sempre estarem aqui por mim. Aos meus agregados, Tia Rosa, Hille e Aislan, que me fizeram ser mais do que eu poderia.

A minha namorada e companheira de longas datas, Sofia. Aquela que está comigo nos piores momentos, que aguenta as minhas risadas e os soluços de choro, te levarei para sempre comigo.

Aos amigos e familiares, todos, sem exceção. Aqueles que compartilharam bons, ruins, razoáveis e inesquecíveis momentos, vocês me fizeram o que sou e por isso serei grato eternamente, não os esquecerei.

Ao meu amigo e orientador, Leandro Alves Coelho, por todo apoio prestado neste momento determinante da vida, por toda a sabedoria e encorajamento que a mim foram dados.

Agradeço a todos os professores do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, também aqueles que aqui serviram, Clara, Cláudia, vocês são excepcionais.

Por fim, agradeço a mim. Por não ter desistido e ter tentado novamente. Por vislumbrar um futuro melhor. Por me encorajar. Coisas melhores virão.

Deixo aqui registrado a seguinte frase “sonho que se sonha só, é só um sonho que se sonha só, mas sonho que se sonha junto é realidade”.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. IMUNIDADE	10
2.1. Imunidade tributária	10
2.2. Imunidade tributária religiosa	11
2.3. A Constituição Federal de 1988 e a imunidade tributária.....	11
2.4. O Princípio da Imunidade Tributária.....	12
2.5. Distinção entre imunidade tributária e isenção tributária.....	14
3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA À TEMPLOS DE CULTOS RELIGIOSOS 15	
3.1. Características da Imunidade Tributária.....	16
3.2. Impostos imunes para entidades religiosas.....	17
3.2.1. Impostos não incidentes sobre os templos de qualquer culto	17
4. Da concessão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.....	19
4.1. Da revogação da imunidade	21
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
6. REFERENCIAL	23

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS RELIGIOSOS: CRITÉRIOS DE GOZO E FORMAS DE REVOGAÇÃO

TRIBUTARY IMMUNITY FOR RELIGIOUS TEMPLES: CRITERIA FOR ENJOYMENT AND WAYS OF REVOCATION

Túlio Mariano Silva Almeida¹, Leandro Alves Coelho²

¹Discente do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, Centro de Ensino Superior, Ilhéus, Bahia. e-mail: tuliomarianosilva1@gmail.com

²Docente do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, Centro de Ensino Superior, Ilhéus, Bahia. e-mail: leocoelhoadv@gmail.com

RESUMO

O presente artigo vem objetivado a analisar o instituto brasileiro da imunidade tributária religiosa. Inicialmente, o intuito é de abordar e demonstrar o surgimento da imunidade tributária dos templos religiosos, sob a ótica do direito e, quais os seus critérios de uso, gozo e de uma possível forma de revogação para usufruto deste benefício por parte dos templos. Há de se entender que este instituto, tido como um princípio tributário brasileiro (imunidade), vem sendo disciplinado pela Constituição Federal de 1988 do ordenamento jurídico brasileiro em seu artigo 150, § 4º. Como forma de realização deste trabalho foi efetuada uma pesquisa qualitativa e bibliográfica, analisando artigos, leis, doutrinas, jurisprudências e a própria carta magna para determinantes explicações do tema abordado, e claro, também, obras de autores fundamentais para o discernimento da imunidade tributária no âmbito atual do direito brasileiro, tais como (BALEIRO, 2006) e (SABBAG, 2012) que vieram como forma de agregar de forma contundente, trazendo enriquecimento de informações, resultando em uma real e mais ampla exposição acerca da imunidade tributária e sob a imunidade posta sob os templos de qualquer culto. Espera-se que com o despertar do tema, haja um maior entendimento, não só por parte de livros etc, mas da população, havendo uma explicação lógica e racional demonstrando o motivo da imunidade ser proferida a todos os templos, sem distinção, assim como há de ser em um país laico.

Palavras-Chave: Imunidade; Imunidade tributária; Templos religiosos; Princípio tributário.

ABSTRACT

This article aims to analyze the Brazilian institute of religious tributary immunity. Initially, the intention is to address and demonstrate the emergence of the tributary

immunity of religious temples, from the point of view of law and, what are the criteria for its use, enjoyment and a possible form of revocation for the enjoyment of this benefit by the temples. It should be understood that this institute, considered as a Brazilian tax principle (immunity), has been regulated by the 1988 Federal Constitution of the Brazilian legal system in its article 150, § 4. As a way of conducting this work was carried out a qualitative and bibliographic research, analyzing articles, laws, doctrines, case law and the Constitution itself for determinants explanations of the aborted theme, and of course, also work of fundamental authors for the discernment of tributary immunity under current Brazilian law, such as (BALEEIRO, 1997) and (PESTANA, 2001) who came as a way to aggregate bluntly, bringing enrichment of information, resulting in a real and broader exposure about tributary immunity and immunity placed on the temples of any worship. It is expected that with the awakening of the theme, there will be a greater understanding, not only on the part of books etc, but of the population, with a logical and rational explanation demonstrating the reason for immunity to be given to all temples, without distinction, as it should be in a secular country.

Keywords: Immunity; Tributary immunity; Religious temples; Tributary principle.

1. INTRODUÇÃO

Previamente, calha ressaltar que o presente artigo tem funcionalidade acadêmica, visando uma análise otimizada sobre a imunidade tributária religiosa, onde encontra-se respaldada no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal do Brasil de 1988, sendo assim, afasta-se qualquer pretensão de se adentrar em debates de cunho simplesmente religioso.

Observa-se, então, que a pertinência da discussão sobre a imunidade tributária religiosa, atualmente, torna-se totalmente necessária, perante os aspectos constitucionais, políticos e sociais que envolvem o tema.

Destarte, a falta de conhecimento das regras e os princípios que permeiam o tema é atual e recorrente, levando muitas pessoas a conclusões equivocadas, provocando o distanciamento das pessoas aos temas constitucionais atinentes aos direitos fundamentais, em total dissonância ao espírito de nossa magna carta.

A imunidade tributária sob templos religiosos, chega ao Brasil, como uma forma de equilibrar e dar equidade para os templos de menores expressões. Nota-se assim, uma forma de tentar extinguir ou diminuir a intolerância religiosa, haja vista que dentro de um país laico, se faz necessário. Posto isso, indaga-se, quão necessária é a demonstração dos critérios para obtenção e revogação destas imunidades?

O presente artigo será dividido em 4 (quatro) tópicos e subtópicos, logo, em seu segundo tópico (2), o trabalho traz consigo a discussão do termo IMUNIDADE e a forma com que ele é utilizado, sendo relativo ao Direito Tributário e ligado diretamente a concessão da imunidade tributária a templos religiosos que são advindas da Constituição de 1988, fazendo assim, uma conceituação sob a ótica do direito de forma geral.

A partir do subtópico 2.5, após a demonstração do que foi citado acima, inicia uma busca ainda mais precisa: sendo necessário que se faça entender quais seriam as hipóteses de uso da imunidade, objetivando uma distinção entre o termo isenção com o termo imunidade, que é o demonstrado no artigo. Faça-se então necessário a comprovação de como a CF retrata esta concessão tributária e ligado a este ponto é apresentado o Princípio da imunidade presente no direito tributário brasileiro.

Ao passo em que se explica a comprovação da Constituição Federal com o princípio tributário, o tópico 3 (três) tem a função de demonstrar como a imunidade tributária é aplicada aos templos religiosos. Deste modo, é onde se faz necessária a

presença dos operados do Direito com a colaboração e estudo aprofundado sobre um material que traz consigo tanta relevância.

A última finalidade, discutida em seu 4 (quarto) tópico e, possivelmente, a principal do trabalho acaba sendo demonstrada com suas espécies de fruição e as possíveis formas de revogação da imunidade concedida aos templos religiosos, mas não somente aos templos de forma limitada, mas as atribuições a que estão ligadas e a forma com que são utilizadas, sendo abrangentes a toda a “estrutura” em que alcança o templo, não se esquecendo de suas limitações, é claro.

Por fim, o trabalho oferece o método de trabalho dedutivo, todavia, como a temática abordada ainda não é matéria tão pacificada, não havendo consenso doutrinário e jurisprudencial, não há de se falar em um efeito conclusivo no artigo. Tendo o intuito de alcançar o problema tratado, o artigo irá manter um viés consistindo de artigos, livros, doutrinas e jurisprudências, que deverão agregar para a abordagem mais ampla, alcançando assim, tais objetivos propostos no decorrer de sua elaboração.

2. IMUNIDADE

Etimologicamente, a palavra advém do latim *immunitas*, trazendo referência exclusivamente econômica, referente a “isenção” e “desobrigação” somente a encargos, ainda não havia um conceito que tivesse conjuntura no direito. A constituição federal de 1988 traz consigo esta inovação, quando implementa o uso da imunidade em que se estabelece a impossibilidade, em que, determinadas situações de serem tributadas por pessoas políticas.

2.1. Imunidade tributária

Antes mesmo de existir a estrutura de estado como é conhecido, já é documentado a existência de cobrança de tributos. Esta instituição nos leva a tempos anosos basilares. Embora já existindo esta cobrança, havia alguns indivíduos imunes a estes tipos de exigência. Não se pode afirmar precisamente quando que surgiu o tributo, todavia, é sabido que desde os tempos bíblicos já havia instituído estes. Com a instituição destes impostos, é sabido que algumas pessoas foram beneficiadas com a isenção de contribuir.

A imunidade tributária surge, trazendo para o direito brasileiro uma forma que limita o Poder Público no que tange a tributação, tanto pessoas físicas e jurídicas, quando determinadas condições, sejam elas subjetivas ou objetivas se fazem presentes, sendo postas pela Constituição Federal.

As imunidades tributárias fazem referência diretamente a demarcação ao ato de tributar do poder público, tendo o respaldo na Carta Magna. Sendo assim, o desenvolvimento e a criação tratada no cenário jurídico brasileiro, propõe o objetivo de assegurar o desempenho de direitos e garantias, sejam elas individuais ou coletivas do contribuinte.

2.2. Imunidade tributária religiosa

No que concerne o tratar da limitação do referido tributo, há de se entender que, de forma explícita, é atribuído aos entes políticos o poder/dever de tributação, posto assim no artigo 145 da Constituição Federal de 1988. Ocorre que tal poder, faz-se envolvido com a deliberação de imunidades tributárias, em determinadas situações, para que, neste caso, os templos de cultos sejam eximidos de pagarem impostos.

A imunidade posta à templos de qualquer culto, ordenada pelo artigo 150, inciso VI da CF 88, garante ao contribuinte, sendo de cunho religioso de qualquer entidade seja imune a diversas cobranças de tributos. Vale ressaltar que essa imunidade não fica limitada somente aos impostos ao local que, seja celebrada as “cerimônias religiosas”, mas abarca também serviços e rendas que ficam relacionados à entidade mantenedora, ou seja, aquela em que administra, de forma geral, e também garante os recursos para outras entidades postas.

2.3. A imunidade tributária na Constituição de 1988

A Constituição vigente em nosso ordenamento jurídico traz explicitamente, em sua redação, uma ampla relação de imunidades tributárias. Com vínculo a todo o contexto histórico de Constituições no ordenamento brasileiro, a atual se confirmou como a Constituição brasileira que maior trouxe o número de imunidades, fazendo com que se tornasse ainda mais extenso o assunto que já ganhava espaço em suas Leis Maiores anteriores.

O respeitado doutrinador Yoshiaki Ichihara, traz em sua obra “Imunidades Tributárias”, cerca de 28 (vinte e oito) hipóteses de imunidade tributária, todas advindas ao decorrer da Constituição, cujo, em seu art. 150, inciso VI, alínea “b”, situa-se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, objeto do presente trabalho. Todavia, para melhor compreensão do tema delimitado, enfoca-se o art. 150, VI, alínea “b”, da Constituição Federal:

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

Apesar de estar delimitado a instituição de imposto para templos de qualquer culto, devemos levar diretamente ao pé da letra quando o referido artigo trata do termo “imposto”, visto que é sua delimitação.

2.4. O Princípio da Imunidade Tributária

A imunidade, de acordo com a CF, leva como destinação os impostos. Entende-se a imunidade como a não-incidência constitucional. A imunidade tem a função de coibir o ente político de instituir o tributo, entendendo que nesta hipótese não há possibilidade de haver competência para a instituição de impostos, ocorrendo, uma competência negativa. Yoshiaki Ichihara (2000, p. 181):

A norma imunitária que delimita negativamente o campo da incidência cria um campo da incompetência, já neste nível, outorgando aos destinatários beneficiados direito subjetivo de não ser tributado nas condições especificadas. (ICHIHARA 2000, p. 181)

Sendo assim, para o autor, o princípio da isenção tributária opera no campo da incompetência, ou seja, nas hipóteses apontadas na redação da Constituição, falta aos legisladores à luz da Constituição a capacidade de formular o sistema tributário, de modo que o destinatários não são tributados, possuindo, portanto um direito subjetivo nas normas de tributação

As isenções não devem limitar-se ao art. 150, artigo VI da Constituição, que

dispõe sobre as imunidades a serem observadas por todas as figuras políticas. Isso é complementado por outras imunidades consagradas na Constituição Federal. Nesse sentido, embora o art. 184, § 5º e art. A CF/88 195, § 7º, diz imunidade de impostos, mas na verdade existem dispositivos de isenção de impostos. No entanto, a Constituição Federal dá a cada político autoridade para delinear e seguir diretamente as regras e princípios de toda tributação.

Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 125), ao fazer a conceituação de competência tributária, diz que “competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição à pessoa de direito público com capacidade política para criar tributos”. A Constituição Federal outorgou a competência no intuito de que as pessoas políticas criassem tributos nos ramos de atuação dentro dos quais essas pessoas exercitarão sua competência tributária, desde que não ferisse a Carta Magna.

Para Roque Antonio Carrazza (ano 1998, p. 437);

[...] toda atribuição de competência envolve, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação. Autorização, em nosso caso, para tributar. Limitações, para não ultrapassar as fronteiras além das quais o exercício desta competência se torna indevido e, portanto, inconstitucional. (Carrazza ano 1998, p. 437)

A CF, ao delimitar as áreas nas quais as pessoas políticas não podem exercer a sua competência tributária, as impede, através de regras negativas de competência, de tributar aquelas áreas definidas como imunes pela Constituição. Hugo de Brito Machado (2003, p. 213):

[...] define as imunidades tributárias como sendo “um obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”. (MACHADO 2003, p. 213)

Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 70) partiu da divisão das normas jurídicas de comportamento e normas de estrutura, sendo nestes últimos as regras de imunidade, que ajudam a delimitar as “competências tributárias”. Com efeito, assevera ainda o autor:

É a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem de modo

expresso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO 1997, p. 70)

Para alguns autores, a imunidade tributária é uma limitação constitucional do poder de tributar; para alguns outros, a imunidade é a exclusão ou suspensão do poder de tributar.

2.5. Distinção entre imunidade tributária e isenção tributária

Ao surgimento do termo, não há o que se confundir com a peculiaridade entre isenção e imunidade tributária. O primeiro deles, é retratado sendo tão-somente o exercício de competência ao ente federado. Já o segundo é justamente o inverso, a imunidade vem sendo a competência ou a falta dela, todavia, determinada pela CF 88 sobre a tributação, determinada, de dadas pessoas e devidos fatos.

O texto da Constituição Federal prevê a imunidade tributária, que é uma limitação de capacidade, uma capacidade negativa, pela qual o legislador constitucional não pode legislar com base na hipótese de imunidade tributária proposta pela Constituição. As limitações negativas de autoridade acima mencionadas impedem legisladores ordinários de elaborar leis que imponham impostos. Então não haverá nem fato gerador para tributação.

Exemplo uma norma inconstitucional represente fato gerador que possibilite a incidência de tributos sobre uma das hipóteses de imunidade tributária mencionadas no texto constitucional, esta lei deverá ser declarada inconstitucional, pois não há possibilidade de edição de leis sobre ela.

Embora a imunidade esteja prevista no texto constitucional, a isenção deve ser instituída por lei comum, por quem tem competência para legislar sobre o imposto a ser isento. Enquanto a imunidade revela-se a regra da norma geral, a inevitabilidade, ao contrário, a isenção, atinge o critério de ser material, pessoal ou temporária. Definindo a isenção a fim de diferenciá-la da imunidade, Ribeiro e Júnior (2005, p. 23) afirmam:

Isenção, como atualmente conceitua a doutrina mais cediça, há que ser entendida como a norma que afasta, anulando, um ou alguns dos critérios da regra matriz de incidência do tributo, impedindo, dessa

forma, a ocorrência do fato gerador (que reclama a presença de todos os critérios do antecedente da norma jurídica tributária, a saber: critério material, espacial e temporal. A isenção é prerrogativa da pessoa política que possui competência tributária para legislar sobre o tributo objeto da isenção. Logo, a pessoa política só pode conceder uma isenção, caso tenha competência para instituir o tributo. (JÚNIOR 2005, p. 23)

Contudo, esta isenção muitas vezes é utilizada de forma equivocada como sinônimo de imunidade, inclusive pela própria Constituição Federal, que traz hipóteses de imunidade denominando-as de isenção, como é exemplo o art. 184, § 5º e o art. 195, § 7º, da CF/88, como foi citado no capítulo acima.

Dentre os artigos citados, a Constituição, apesar de adotar a nomenclatura de isenção na sua redação, nada mais indica que hipóteses de imunidade. De certa forma, guardam um certo paralelo os dois institutos: imunidade e isenção. No entanto, a isenção deve vir mediante previsão legal e não constitucional, como ocorre com a imunidade tributária.

Assim, embora guardem entre si enormes semelhanças, pelo fato de, direta ou indiretamente, trazerem benefícios tributários, não devem ser usados como sinônimos, porque além falar em institutos diversos, têm causas e efeitos diferentes.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA À TEMPLOS DE CULTOS RELIGIOSOS

O conceito de culto pode ser considerado a manifestação religiosa que seja conforme os valores programáticos do texto constitucional. A definição adveio no conceito jurídico entendido no artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal.

Nesse contexto, vê-se que o templo representa, tanto o local onde é exercida a cerimônia/liberdade religiosa, o que é posto diretamente pela imunidade, mas também busca os setores onde fica a entidade administradora do culto. O impasse, no entanto, habita em entender o conceito de “qualquer culto”, visto que remete diretamente ao que é posto na expressão religiosa. Sendo o que é posto pela própria CF, os termos utilizados já demonstram no sentido de que o culto, remetido ali, sendo protegido pela imunidade de maneira vasta e abundante.

Outrossim, vemos que posta a isonomia das religiões, não será limitada somente a catedral católica, mas também a casa espírita, o terreiro do

candomblé/umbanda, budista, etc.

3.1. Características da Imunidade Tributária

Dentre todo o envolvimento do que tratamos como imunidade tributária, podemos inferir algumas das características do assunto abordado. Tratando de ponto de partida e mais visível delas: a Sede Constitucional, à qual se consagra a natureza de limitações ao poder de tributar. Consoante a isto, estando todas encerradas no texto da CF, há de se concluir que as imunidades tributárias constituem um grupo finito e determinável de normas.

Deste modo, essa definição faz com que se tenha necessidade de se abordar temática suscitada por (RICARDO LOBO TORRES, 1998). O autor propõe a hipótese de existirem imunidades tributárias implícitas. Sendo assim, é verdade que o faz compelido pelo raciocínio de que “as imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes” sendo “um dos aspectos dos direitos de liberdade” (TORRES, 1998).

Sugere, assim, que, a seu ver, haveria imunidade tributária implícita para proteger, exemplificando, a liberdade de exercício profissional a ser “isenta dos tributos que a destruiriam”. Da mesma forma, isso acontece com famílias protegidas pelo Estado, livres de impostos que destroem famílias ou impedem casamentos, a rendas além de sua capacidade de contribuição. (TORRES, 1998).

Apesar da política de colocação, eles são rejeitados após uma análise mais detalhada. O autor aponta que a chamada imunidade implícita no texto constitucional nada mais é do que outras espécies de restrições ao direito de tributar. Portanto, sobretaxar uma ocupação a ponto de inviabilizá-la é mais uma questão de demonstrar respeito à acessibilidade, proibição de expropriação e até mesmo liberdade profissional do que isenção de impostos. Assim seria a possibilidade incomum de sobrecarregar o casamento por conta de tributos.

É claro que os impostos não podem ser uma ferramenta para minar os direitos fundamentais. Seria um verdadeiro absurdo legal protegê-los do poder de reformar a constituição, mas permitir que eles cometessem crimes por meio de uma legislação inconstitucional que cria impostos.

Deve-se notar que cada imunidade afeta a conformação da hipótese de morbidade. Fica, portanto, necessariamente específica aos aspectos físicos,

pessoais, espaciais ou temporais que integram a previsão do fato tributário. Portanto, eles incluem em sua estrutura canônica certos fatos que os excluem do escopo dos eventos.

As consequências desses fatos são, obviamente, resultado de juízos de valor, mas os elementos de avaliação não são objeto direto de normas imunes. Vale ressaltar: as regras de imunidade fiscal comunicam o fato do valor, não o valor em si. Nas condições já explicadas, sua estrutura é mais regras do que princípios.

3.2. Impostos imunes para entidades religiosas

Haja vista que a CF 88 remete definição sobre a imunidade tributária no templo, não há o que se apegar somente a este termo, como ocorreu em decisão em plenário do STF (Supremo Tribunal Federal) e posto pelo relator do caso, o ministro Luís Roberto Barroso, tendo fixado tese no seguinte:

As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.

Há de se dizer também que, entre os impostos mais comuns isentos a templos de qualquer culto estão o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Renda (IR), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

3.2.1. Impostos não incidentes sobre os templos de qualquer culto

Apesar de artigo 150, VI, da Constituição Federal estabelecer apenas que a Confederação, os Estados, o distrito Federal e os municípios estão proibidos de arrecadar tributos, e sabe-se que essa imunidade, na maioria das vezes, se estende a outros tributos. No entanto, quanto à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que consta da alínea b, inciso VI, do art. 150, CF, com a devida interpretação do alargada a outros impostos, mas apenas a impostos, sem se estender a tributos.

Há consenso na doutrina e na jurisprudência de que apenas os tributos são protegidos pela regra do art. 150, VI da Constituição Federal e, portanto, interpretação não abrangente do referido artigo, que trata da imunidade de tributos, para os demais tributos, desde que atendidas as condições referidas no parágrafo anterior examinado, em especial o disposto no art. 150, § 4º da Constituição Federal, que trata do cumprimento da finalidade essencial dos templos de qualquer culto.

Há, portanto, um caso na jurisprudência em que no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, no qual era relator o ministro João Otávio de Noronha, da segunda turma do STJ, ficou decidido, por unanimidade:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE INCÊNDIO. LEI ESTADUAL Nº 14.938/03. CONSTITUCIONALIDADE. TEMPLO RELIGIOSO. TAXA. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1. É legítima a taxa de incêndio instituída pela Lei Estadual n. 6.763/75, com redação dada pela Lei nº 14.938/03, visto que preenche os requisitos da divisibilidade e da especificidade e que sua base de cálculo não guarda semelhança com a base de cálculo de nenhum imposto.

2. A previsão constitucional de imunidade tributária para os templos religiosos refere-se à instituição de impostos, não cabendo, assim, a extensão da interpretação para a imunidade alcançar também as taxas.

3. Recurso ordinário improvido.

DJ 09.10.2006 p. 272.

Como se depreende da transcrição acima, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) não incluiu a taxa de tributos nas categorias imunes e não ampliou a interpretação do art. O artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal estabelece que apenas os impostos são imunes e para que assim, algumas das taxas também estejam inclusas. Perpassado por este entendimento, se faz necessário, neste momento, determinar quais são os impostos que são vedados de cobrança aos templos de qualquer culto.

Sobre os impostos, não há dúvida de que os templos de qualquer culto estão isentos disso, pois o texto da Constituição diz claramente que os templos, se existirem, ou seja, locais onde os cultos funcionam, estão isentos de IPTU, em zona urbana e de Imposto Territorial Rural (ITR), se localizado em área rural.

No entanto, se o templo não for imóvel, não será excluído dos benefícios estipulados na Constituição. Vejamos, então, que meios de transporte, ou seja, bens

móveis, podem ser usados como templos dedicados ao culto. Com isso, o veículo ficará isento do pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) por estar incluso na construção da estrutura do templo religioso.

Da mesma forma, para eles, bens móveis que atendem plenamente ao propósito básico do templo devem ser equivalentes a templos e imóveis comuns.

4. Da concessão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto

É atribuído aos entes políticos – municípios, estados, Distrito Federal e União – o poder de tributação (artigo 145 da Constituição de 1988). Tal poder envolve também conceder imunidades tributárias, ou seja, eximir determinados grupos de pagarem impostos. É o que ocorre, neste caso, com organizações religiosas.

A imunidade tributária aos templos de qualquer culto, disposta pelo artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, garante que qualquer entidade de cunho religioso seja imune a todo tipo de impostos governamentais no Brasil. Essa imunidade se aplica não somente aos impostos do templo onde ocorrem cerimônias religiosas, mas abrange também rendas e serviços relacionados à sua entidade mantenedora.

Assim diz o art. 150 da CF:

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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

[...]

A imunidade tributária de impostos não é absoluta e alguns requisitos devem ser atendidos. Esses requisitos não estão explicitamente listados, nem limitados ao artigo 150 da Constituição Federal. A exigência de imunidade de impostos para qualquer templo de culto é estabelecida ao longo do texto da Constituição.

A princípio, o próprio art. 150, § 4º da Constituição Federal determina, que “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”. Ou seja, para que haja ocorrência da a imunidade tributária, é relativo diretamente ao patrimônio, a renda e aos serviços estarem

relacionados com os propósitos do templo de qualquer culto, não sendo limitado somente ao terreno físico onde acontece a liberdade de expressão. Yoshiaki Ichihara (2000, p. 239) reafirma o requisito explícito no art. 150, § 4º da Constituição, nos seguintes termos:

As finalidades essenciais referidas no § 4º do art. 150 da CF/88 são as pertinentes aos templos e ao culto, no sentido que se empregou quando se comentou o item VI, b, do art. 150 da CF/88. Assim, tudo aquilo que fugir do âmbito da 'finalidade essencial', seja decorrente da atividade econômica regida por normas de direito privado em geral ou não, está fora da imunidade aqui em comento. (ICHIHARA 2000, p. 239)

Deste modo, os templos religiosos de qualquer culto não podem infringir aos princípios da ética e da moral, necessitando, ainda, estar em consonância com os direitos humanos, previstos no Decreto nº 678/1992, que promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto São José da Costa Rica, bem como a própria Constituição brasileira, em seu art. 4º, que traz como um princípio que orienta, norteia e regula suas relações internacionais a prevalência dos direitos humanos.

Sendo assim, limitados a respeitarem direitos e princípios anteriores ao dos tributos, não devem os templos de qualquer culto explorar a fé religiosa alheia, sob circunstâncias de estarem a ferir determinados direitos humanos. Ainda que subsista a liberdade de crença e consciência religiosa, sendo assegurados o livre exercício dos cultos religiosos, a proteção aos locais de culto e suas liturgias, esta liberdade não pode ser considerada plena, recepcionando seus limites na lei, por qual seja, no Decreto nº. 678/1992, que trata dos direitos humanos. Consoante a este pensamento, Yoshiaki Ichihara (2000, p. 237), traduz essa proibição da exploração da credulidade alheia do culto contrário à ética e à moral:

O termo cultos comporta, entretanto, limites que não são fixados apenas pela moral ou pela ética, mas pela própria Constituição, que impede a exploração da credulidade alheia, a pregação contrária aos princípios morais, que devem ser coibidos e não privilegiados, uma vez que as atividades pervertidas não são relacionadas com as atividades essenciais. (ICHIHARA 2000, p. 237)

Com o intuito de que venha o templo de qualquer culto beneficiado com a regra do art. 150, inciso VI, da Constituição, deverá, ainda, atender aos requisitos da lei

complementar, ou seja, Lei nº 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional, conforme o previsto no art. 14 do CTN, o qual dispõe da seguinte maneira:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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 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 art. 9º a autoridade competente poderá suspender a aplicação do benefício.

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

Desta forma, mesmo que a Constituição não advirta o dever de serem atendidos os requisitos legais, há a necessidade de se obedecer ao disposto no art. 14 do CTN, que apesar de não mencionar ser aplicável nas hipóteses de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, mas está pacificado na doutrina e na jurisprudência a indispensabilidade dessa exigência legal, sem a observância da qual não será aplicada a regra do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Magna.

4.1. Da revogação da imunidade

A entidade religiosa pode perder a isenção de templo se se desviar, comprovadamente, de uma finalidade considerada necessária ou se não cumprir a destinação de algum templo de culto, conforme disposto no artigo 150, § 4º da Constituição Federal.

Caso viole o disposto no art. 14 do CTN, a entidade religiosa que deixar de cumprir qualquer um dos requisitos ali previstos, de não distribuir qualquer parte de seu patrimônio ou renda a qualquer título, para aplicar recursos no País, adequadamente para sustentar seus objetivos institucionais, registra suas receitas e despesas em documentos sem exatidão, poderão inferir que o templo poderá perder benefícios de isenção de impostos devido à sua precisão nas formalidades dos livros.

Da mesma maneira, o doutrinador Yoshiaki Ichihara defende a perda da

imunidade tributária pela não observância dos requisitos constantes no art. 14 do CTN, que, em outras palavras, sintetiza:

Considerando o princípio que protege a imunidade dos templos de qualquer culto, a falta de livros fiscais e contábeis, a remessa de recursos ao exterior, o desvirtuamento da atividade religiosa, o desvio de recursos para dirigentes (padres, pastores, rabinos, ministros etc.), no entender do Autor, afastam o benefício da imunidade. (ICHIHARA 2000, p. 237)

Dessa forma, não apenas em desobediência ao previsto no art. 150, § 4º, da Constituição Federal de 1988 e aos requisitos constantes no art. 14 do CTN, bem como se a entidade religiosa não atender aos princípios da ética e da moral ou se explorar a credulidade alheia, tudo conforme já mencionado no subitem que trata dos requisitos, deverá perder o benefício da imunidade tributária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao trazer a análise desde a origem da imunidade, perpassando um período temporal e atrelando à imunidade tributária, foi verificada diversos fatores evolutivos neste decurso, sendo cultural, jurídico, econômico e, por fim, humanitário.

Vê-se que o instituto da imunidade, no direito brasileiro, contempla também uma forma de liberdade de expressão, sendo um direito básico humanitário, pois, age de forma para que o usufruidor de forma indireta, acabe sendo o cidadão, fazendo parte e abraçando a sua religião de forma que realize e demonstre a sua prática.

O instituto consegue levar isso aos pontos da sociedade sem privar as menores crenças, desde que sejam tidas com religiosas e não simples modos de vida, para que todos tenham acesso de forma igualitária e que tenham acesso a concessão da imunidade do tributo.

Nesta discussão, é impossível não adentrar o mérito a respeito do estado laico, visto que é o Brasil adota o laicismo e a liberdade de religião como um direito fundamental, sendo inerente a todos, sem distinção. Desta forma, começa-se a entender a vedação da cobrança de impostos, se mostrando essencial, ou seja, a imunidade consegue, de certo modo, proteger a laicidade estatal tal qual protege a liberdade religiosa.

Lidar com o tema “imunidade tributárias: critérios de gozo e formas de

revogação” não é exercício de mera rotina e de pouca facilidade para o articulista. O tema ainda passa por carência de fontes de pesquisa e uma devida obscuridade do tema. De todo modo, resta aqui demonstrado que apesar de o ordenamento jurídico brasileiro já ter se inferido no âmbito da imunidade pré-constituição de 1988, a promulgação da atual Carta Magna vigente no país se caracteriza como a expressão político-jurídica-constitucional que mais retratou deste assunto de forma clara e coesa, de forma que corroborou com a evolução religiosa e, também, com o direito tributário com o evoluir da sociedade.

Mesmo não sendo retratado de forma concreta no presente artigo, atualmente, no Brasil, há uma corrente (minoritária) que busca defender o fim da vedação de tributos aos templos religiosos. Todavia, como restou demonstrado nos capítulos acima, a imunidade se faz totalmente necessário, visto que o benefício não só é distribuído a Igrejas e simples templos, mas sim são atribuídas para aqueles entes que, de modo específico, professam a sua fé, contribuem para a desenvoltura estatal, trazem serviços beneficentes e gratuitos a população carente, leva cultura a lugares que não se chegaria de modo convencional.

Por fim, chega-se numa busca para o entendimento final e objetivo do artigo: primeiro, a busca para os critérios de gozo da imunidade tributária. Se faz demonstrado já no texto Constitucional, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “b, da CF 1988. Conceitua-se e delimita-se a não cobrança de impostos para aqueles que ficariam apontados como “templos de qualquer culto”. Deste modo, para que fique caracterizado o gozo e desfrute da imunidade, deve-se demonstrar a disseminação do culto religioso, ademais, sem deixar de seguir o que traz a redação da Lei Complementar, Lei nº 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional, em seu artigo 14; noutro ponto, a justa e plena revogação da vedação de cobranças tributárias neste meio. No qual se mostra frutífero no mesmo texto constitucional e infraconstitucional, todavia, infere-se algo ainda mais pertinente, visto que para a revogação o lado moral, social e cultural são levados em conta, em suma, não somente o referendo em modo constitucional escrito, mas de acordo com princípios obtidos evolutivamente, há de se chegar numa revogação da supracitada imunidade.

6. REFERENCIAL

BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do

Brasil. Congresso Nacional, Brasília, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 jul. 2022.

_____ **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/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 08 jul. 2022.

Superior Tribunal de Justiça STJ - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA: RMS 21049 MG 2005/0201219-2. Disponível em:
<<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/35175>> Acesso em: 15 ago. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 6. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional e tributário. 16. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

DELGADO, José Augusto. Imunidades tributárias, coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, pesquisas tributárias, nova série - 4, 2001.

DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico/Maria Helena Diniz 2. Ed. Rev., atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2006.

GANDRA, Ives da Silva Martins. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2006.

HUACO, Marco: A laicidade como princípio constitucional do Estado de Direito. In: LOREA, Roberto Arriada (Org.). Em defesa das Liberdades laicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 33-80.

ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades tributárias. São Paulo: Atlas. 2000.

MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. Imunidade das instituições religiosas. São Paulo: Noeses, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Lima de. Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Curitiba: CRV, 2017.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Manual de direito tributário.** 4. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012.