

JANE VIEIRA DA SILVA

EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NAS ATIVIDADES  
CORRELATAS

FIC - MINAS GERAIS  
2016

JANE VIEIRA DA SILVA

EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NAS ATIVIDADES  
CORRELATAS

Monografia apresentada banca  
examinadora do Curso de Direito das  
Faculdades Integradas de Caratinga –  
FIC, como exigência para aprovação na  
disciplina Monografia Jurídica II, requisito  
parcial à obtenção do Título de Bacharel  
em Direito, com orientação do Professor  
Salatiel Ferreira Lucio.

FIC – CARATINGA  
2016

TERMO DE APROVAÇÃO

TÍTULO DO TRABALHO

**Extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto nas atividades correlatas**

Nome completo do aluno: Jane Vieira da Silva

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado perante a Banca de Avaliação composta pelos professores SOLTEI L FERREIRA LUCIO, JULIANO SEBELINI COSTA e OSCAR ALEXANDRE T. MONCINI, às 10:00 horas do dia 15 de dezembro de 2016, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito. Após a avaliação de cada professor e discussão, a Banca Avaliadora considerou o trabalho: APROVADO (aprovado ou não aprovado), com a qualificação: \_\_\_\_\_ (Excelente, Ótima, Bom, Satisfatório ou Insatisfatório).

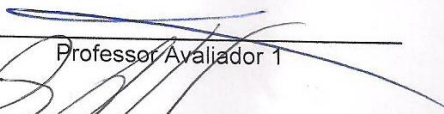
Trabalho indicado para publicação:  SIM ( ) NÃO

Caratinga,

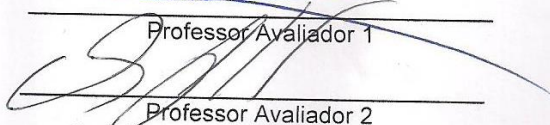
15 de dezembro de 2016



Professor Orientador e Presidente da Banca

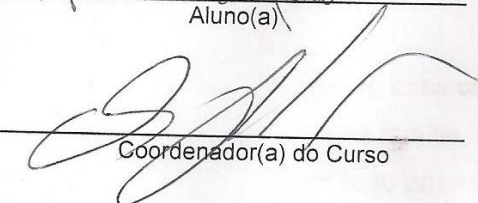


Professor Avaliador 1



Professor Avaliador 2

Jane Vieira da Silva  
Aluno(a)



Coordenador(a) do Curso

## DEDICATÓRIA

Dedico essa vitória a toda  
minha família, obrigada  
por todo amor, dedicação  
e apoio nos momentos  
mais difíceis.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me dado o dom da vida, saúde e força para superar as dificuldades.

Agradeço a toda a minha família, em especial aos meus pais José Geraldo e Maria de Lourdes, pela dedicação, amor incondicional e exemplo de vida. Ao meu namorado Rafael pela força e incentivo para que eu entrasse na faculdade.

Agradeço a todos os professores, pelos ensinamentos disponibilizados em sala de aula, especialmente ao meu orientador Salatiel Ferreira Lucio, por compartilhar comigo seus conhecimentos no pouco tempo que lhe coube.

Agradeço também a todos meus amigos, que embora não saibam ou não percebam fizeram e fazem parte do meu sucesso.

Finalmente agradeço à todos que, que de alguma forma, contribuíram para a realização desse trabalho.

“Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria menor se lhe faltasse uma gota”. (Madre Teresa de Calcuta)

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ART- Artigo.

CC- Código Civil Brasileiro 2002.

CF- Constituição Federativa Brasileira de 1988.

CTN- Código Tributário Nacional.

§ - Parágrafo.

## RESUMO

A presente Monografia tem como tema a discussão “a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto nas atividades correlatas”, no qual se faz a seguinte pergunta como problema de pesquisa, “Em se tratando de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, é possível sua extensão as atividades de cunho econômico? A quais”?

Diante desta pergunta propõe-se a seguinte hipótese, a resposta tende a ser negativa se esta abarcar atividades permanentes, por ferir a isonomia e os princípios da livre concorrência (art. 170 IV c/c 173, § 4º, CF). No entanto por se tratar a imunidade tributária aos templos de qualquer culto de uma garantia ao estado laico, e ao exercício de qualquer crença, assegurado pela CF/88 em seu art. 5º, VI ao VIII, está a imunidade ligada intrinsecamente a atividade religiosa, como nos trás o artigo 150, inciso VI, alínea b da CF/88, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre: templos de qualquer culto. De tal forma podemos assegurar que se estas atividades estiverem diretamente destinadas à manutenção do culto gozarão estas da amplitude da norma imunizadora. Entretanto na maioria das vezes tais atividades não tem ligação direta com a natureza da religião, portanto se faz razoável a limitação da imunidade apenas às atividades diretamente ligadas ao culto, sendo certo que ao se prestar a realizá-las, deve esta arcar com as obrigações inerentes a tal atividade.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária; templos de qualquer culto; atividades econômicas.



<b>SUMÁRIO</b>	
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS</b> .....	10
<b>CAPÍTULO I – LIBERDADE RELIGIOSA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.</b> .....	14
1.1. CONCEITO DE CULTO. ....	17
1.2. CONCEITO DE TEMPLO. ....	18
1.3. FINALIDADES ESSENCIAIS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO .....	21
<b>CAPÍTULO II – Imunidade tributária.</b> .....	23
2.1. DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO. ....	25
2.2. ALCANCE DA IMUNIDADE. ....	27
<b>CAPÍTULO III – Atividades econômicas.</b> .....	29
3.1. PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA. ....	31
3.2. HERMENÊUTICA DO ARTIGO 150, §4º da CF. ....	33
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	36
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	39

## INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como tema a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto nas atividades correlatas, tal discussão tem como ganho jurídico o aperfeiçoamento do instituto da imunidade tributária aos templos de qualquer culto, lapidando assim os seus limites, à fim de se evitar fraudes ao fisco, bem como o enriquecimento ilícito e a concorrência desleal, apresentando-se como ganho social, a possibilidade da incidência da tributação em atividades que hoje se encontram sobre a proteção da imunidade tributária, proporcionando assim uma maior arrecadação por parte do Estado, que por sua vez, se reverterá em benefícios para a sociedade como um todo, atingindo ainda como ganho acadêmico a maior compreensão desta discente nos institutos ligados a imunidade tributária bem como a busca de uma melhor interpretação na extensão da imunidade, em que pese a atual realidade das atividades financeira dos cultos em geral.

Tem-se como metodologia o escopo teórico-dogmático e como setores do conhecimento a transdisciplinariedade com abordagem em Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Empresarial.

Nesta Monografia buscou-se responder a seguinte pergunta: Em se tratando de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, é possível sua extensão as atividades de cunho econômico? A quais?

A resposta tende a ser negativa se esta abarcar atividades permanentes, por ferir a isonomia e os princípios da livre concorrência (art. 170 IV c/c 173, § 4º, CF).

Este trabalho foi dividido em três capítulos, o primeiro, intitulado “Liberdade Religiosa na Constituição de 1988”, que trata dos templos de qualquer culto, conceito de templo e finalidades essenciais dos templos de qualquer culto. Tem ainda como capítulo segundo “Imunidade Tributária”, abordando a diferença entre imunidade e isenção e alcance da imunidade. Por ultimo o terceiro capítulo, qual seja, “Atividades Econômicas”, que aborda o Princípio da livre concorrência, bem como Hermenêutica do artigo 150, §4º da CF.

## CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Este projeto de pesquisa tem por escopo a análise do ordenamento jurídico, a fim de responder ao seguinte problema de pesquisa: “em se tratando de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, é possível sua extensão as atividades de cunho econômico? Á quais?”, porém para respondermos a esta pergunta, primeiramente devemos elucidar alguns pontos tidos como pressupostos teóricos, tais quais, imunidade tributária, templos de qualquer culto e atividades econômicas, pressupostos estes que se conceituam da seguinte forma.

Imunidade tributária: a imunidade é constitucional e, portanto tal instituto está previsto em nossa constituição, no artigo 150, VI, alínea *b*, que diz:

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.<sup>1</sup>

Portanto a imunidade é uma vedação ao poder de tributar, e sua compreensão é de fundamental importância para este projeto, uma vez que, a ideia central do mesmo permeia o conceito da imunidade tributária, para tanto podemos buscar nas palavras do professor Mauro Luiz Rocha Lopes um conceito:

Imunidade tributária é termo doutrinário que indica forma de limitação da competência tributária imposta pelo texto constitucional. Trata-se de intributabilidade qualificada por norma constitucional expressa.<sup>2</sup>

Percebe-se então que as imunidades tributárias apresentam-se como normas constitucionais que delimitam o poder de tributar. Ao estabelecerem os contornos das competências tributárias as imunidades impõem situações, como nas palavras do professor Mauro Luiz de intributabilidade, que inviabilizam a cobrança dos tributos em determinadas hipóteses.

---

<sup>1</sup>BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acessado em 18 de maio de 2016.

<sup>2</sup> LOPES, Mauro luís Rocha. **Direito tributário**. 4ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 100.

Seguindo o mesmo raciocínio o professor Hugo de Brito Machado nos trás:

imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipóteses de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.<sup>3</sup>

Em outras palavras, imunidade é um instituto constitucional no qual se materializa uma dispensa de pagamento de tributos.

Porem tal dispensa não existe por mero capricho, mais sim atende a uma finalidade especifica, conforme nos trás o professor Mauro Luís:

A não incidência de impostos sobre templos tutela a liberdade de crença religiosa, qualquer que seja ela, reforçando a laicidade do Estado brasileiro, (...) Dita imunidade está, assim, diretamente relacionada ao livre exercício de cultos religiosos e à proteção dos respectivos locais e de suas liturgias, direito fundamental estabelecido no art5º, inciso VI, da Constituição.<sup>4</sup>

Portanto a imunidade dada aos templos religiosos vem atender ao desejo do constituinte em um Estado Laico, em que se encorajam qualquer pratica religiosa, seja ela qual for. Este entendimento pode ser reforçado pelas palavras do professor Luiz Felipe Silveira Difini:

A expressão abrange quaisquer formas de religiosidade e quaisquer religiões: católica, protestante, evangélica, maometana, budista, ritos africanos, candomblé etc. não cabe qualquer forma de discriminação. Trata-se de imunidade objetiva: o que se protege é o culto, seus bens e atividades (não os bens ou rendas do sacerdote, ministro, pai-de-santo etc.)<sup>5</sup>

Portanto vemos que a imunidade ofertada a tais entidades, se prende a sua natureza, sendo conceito objetivo, desvinculado do patrimônio daqueles que a rodeiam.

Templos de qualquer culto: entender o conceito culto é entender a extensão da imunidade, uma vez que tal expressão usada pela Constituição é

---

<sup>3</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo:Malheiros Editores, 2009, p. 284.

<sup>4</sup>LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário**. 4ª ed. Niterói,RJ: Impetus, 2013, p. 108.

<sup>5</sup>DIFINE, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 94.

deveras abrangente, pode-se buscar nas palavras do professor Sabbag uma ideia do conceito de culto:

**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.<sup>6</sup>

Portanto percebe-se que culto é para tanto manifestação de fé, não ligados a esta ou aquela entidade, bastando para tanto seus valores morais.

Superada a ideia de culto puro e simples passa-se a gora a enfrentar o conceito de templo, que está mais ligado ao exercício de posse e propriedade, que aos ideais intangíveis da fé. A doutrina tem dificuldades em apresentar um conceito único, criando assim três teorias que conceituam o termo templo, que são estas, nos termos do professor Sabbag:

**Teoria clássico-restritiva (Concepção de Templo-coisa):** conceitua o templo como o **local** destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto.

(...)

**Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade):** conceitua o templo como **tudo aquilo** que, direta ou indiretamente viabiliza o culto. Nessa medida desoneram-se de impostos o **local** destinado ao culto e **os anexos** deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres).

(...)

**Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade):** conceitua o *templo* como **entidade**, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.<sup>7</sup>

Portanto se vê que conceituar templo não é tarefa fácil, devido as divergências doutrinárias, no entanto deve-se buscar um equilíbrio de modo a não restringir a apenas o local, mais também não se pode estender o conceito a tudo.

Atividades econômicas: entender o conceito de atividade econômica é fundamental, até para que possamos desvencilhar determinadas atividades

<sup>6</sup>SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 337.

<sup>7</sup> Idem, p. 338-339.

praticadas pela entidade religiosa, e a natureza fundamental de suas finalidades.

Podemos utilizar neste momento parte do conceito de empresário, a fim de se demonstrar a natureza da atividade econômica, para tanto o professor Fábio Ulhoa Coelho, destrinchando tal conceito nos apresenta:

*Econômica.* A atividade empresarial é econômica no sentido de que busca gerar lucro para quem a explora. Note-se que o lucro pode ser objetivo da produção ou circulação de bens ou serviços, ou apenas o instrumento para alcançar outras finalidades. Religiosos podem prestar serviços educacionais (numa escola ou universidade) sem visar especificamente o lucro. É evidente que, no capitalismo nenhuma atividade econômica se mantém sem lucratividade e, por isso, o valor total das mensalidades deve superar os das despesas também nestes estabelecimentos. Mas a escola ou a universidade religiosas podem ter objetivos não lucrativos, como a difusão de valores ou criação de postos de emprego para seu sacerdotes. Neste caso, o lucro é *meio* e não *fim* da atividade econômica.<sup>8</sup>

Percebe-se então que atividade econômica está de qualquer forma ligada ao lucro, sendo este o fim ou o meio para um fim, contudo sempre inserido em um mercado, ainda que praticado por entidades religiosas.

Há se de convir que uma vez inserida a atividade no mercado, sendo esta praticada com o intuito claro de lucro ou mesmo mascarado em outra finalidade, tal atividade será disponibilizada em um mercado extremamente tributado, portanto, tal benefício tornaria por demais atraente a prática de atividades econômicas em nome de uma suposta entidade religiosa, em prejuízo das pessoas jurídicas convencionais, sujeitas a toda carga tributária nacional.

---

<sup>8</sup>COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p 32.

## CAPÍTULO I – LIBERDADE RELIGIOSA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

A liberdade religiosa pode ser observada até mesmo em uma rápida leitura ao preâmbulo da Constituição Federal de 1988:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.<sup>9</sup>

Como pode se verificar da leitura do preâmbulo da Constituição a figura de Deus é exaltada, numa nítida percepção da religiosidade dos constituintes, ainda que nosso país seja um país Laico, o que permite que cada cidadão tenha ou não sua divindade, a religiosidade está culturalmente presente desde o início de nossa nação.

Esta religiosidade não está apenas no preâmbulo mais permeia nossa legislação como um todo, como por exemplo, e também objeto desta pesquisa, a imunidade aos templos religiosos. De tal modo Para Kiyoshi Harada:

Essa imunidade visa á proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Por isso, em todas as Constituições, nos respectivos preâmbulos, encontram-se referências invocando a proteção de Deus.<sup>10</sup>

Portanto tal valor não sem motivo deve e é protegido por nossa Constituição.

Para se entender a liberdade religiosa, se faz necessário a observância do artigo 5º, VI da CF de 88, vejamos:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, á liberdade, á igualdade, á segurança, á propriedade, nos termos seguintes:

<sup>9</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.httm>. Acessado em: 21/10/2016.

<sup>10</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 227.

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 suas liturgias.<sup>11</sup>

Portanto, pode-se concluir da leitura do referido artigo que todos os indivíduos, naturais ou estrangeiros, têm assegurado pela CF/88 a liberdade de crença, bem como a proteção aos locais de culto.

Contextualizando a liberdade religiosa Alexandre de Moraes nos trás que:

A conquista constitucional da liberdade religiosa é verdadeira consagração de maturidade de um povo, pois, como salientado por Themistocles Brandão Cavalcanti, é ela verdadeiro desdobramento da liberdade de pensamento e manifestação.<sup>12</sup>

De tal forma podemos concluir que a liberdade religiosa é fruto de um processo evolutivo das conquistas do povo, e desenvolvimento da liberdade de pensamento e manifestação.

A princípio é importante destacar que a liberdade religiosa apresenta alguns desdobramentos, José Afonso da Silva ao falar sobre liberdade religiosa diz:

Ela se inclui entre as liberdades espirituais. Sua exteriorização é forma de manifestação de pensamento. Mas sem dúvida, é de conteúdo mais complexo pelas implicações que suscita. Ela compreende três formas de expressão (*três liberdades*) (a) a liberdade de crença; (b) a liberdade de culto; (c) e a liberdade de organização religiosa. Todas estão garantidas na Constituição.<sup>13</sup>

Desta forma, se percebe que a liberdade religiosa se fragmenta em outras três formas de expressão, conforme nos trouxe o professor, e são estas a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa.

A liberdade religiosa apresenta alguns desdobramentos lógicos derivados de sua interpretação, seguindo este raciocínio o Doutor José Afonso nos trás que:

---

<sup>11</sup>BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acessado em: 16 de setembro de 2016.

<sup>12</sup> MORAES. Alexandre de. **Direito constitucional**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 46.

<sup>13</sup> SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. revista e atualizada (até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010). Malheiros 2011, p. 248.



Na liberdade de crença entra a *liberdade de escolha* da religião, a *liberdade de aderir* a qualquer seita religiosa, a *liberdade* (ou o direito) *de mudar de religião*, mas também compreende a *liberdade de não aderir a religião alguma*, assim como a *liberdade de descrença*, a *liberdade de ser ateu* e de exprimir o agnosticismo.<sup>14</sup>

Vê-se, portanto, que o cidadão tem liberdade para aderir ou não a uma religião, bem como liberdade de ser ateu, agnóstico ou qualquer outra definição que queira.

Para melhor compreensão destes desdobramentos, alguns conceitos se apresentam de forma a complementar o raciocínio, sendo eles os de religião, descrença, ateísmo e agnosticismo.

De acordo com o Dicionário etimológico religião é:

Atualmente, o conceito de religião é definido como sendo um conjunto de crenças relacionadas com aquilo que a humanidade considera como sobrenatural, divino, sagrado e transcendental, bem como o conjunto de rituais e códigos morais que derivam dessas crenças.<sup>15</sup>

Portanto religião esta ligada com as crenças no sobre-humano, no sagrado. Já a descrença pode ser entendida como a incredulidade em tal ser transcendental. A palavra ateu de acordo com o dicionário de português Aurélio é: “Que ou quem não crê na existência de deus<sup>16</sup>”. E agnosticismo é: “Doutrina que declara o absoluto ou as questões metafísicas inacessíveis ao espírito humano, por não serem passíveis de análise pela razão<sup>17</sup>”.

Seguindo as exteriorizações da liberdade religiosa, a liberdade de culto pode ser compreendida nos termos do professor José Afonso da Silva:

A religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é simples adoração a Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida.<sup>18</sup>

<sup>14</sup> Idem, p. 249.

<sup>15</sup> ETIMOLOGICO, **Dicionário**. Disponível em: <<http://www.dicionarioetimologico.com.br/religiao/>> acessado em: 21 de outubro de 2016.

<sup>16</sup> AURÉLIO, **Dicionário de português**. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com.>> Acessado em: 27 de outubro de 2016.

<sup>17</sup> Idem.

<sup>18</sup> SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. revista e atualizada (até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010). Malheiros 2011, p. 249.

Portanto a liberdade de culto relaciona-se com a exteriorização das crenças religiosas, ou seja, a liberdade de culto visa proteger qualquer organização ou prática de cultos religiosos.

Importante salientar ainda que, um direito fundamental vai até onde começa o do outro, como podemos observar nas palavras do professor Pedro Lenza:

Não há dúvida de que o direito fundamental da liberdade de crença, da liberdade de culto e suas manifestações e prática de ritos não é absoluto. Um direito fundamental vai até onde começa outro e, diante de eventual colisão, fazendo-se uma ponderação de interesses, um deverá prevalecer em face do outro se não for possível harmonizá-los.<sup>19</sup>

Em outras palavras o direito fundamental não é irrestrito, pois ao se conflitar com outro direito deve-se avaliar e buscar um equilíbrio entre os direitos.

Quanto à liberdade de organização religiosa José Afonso da Silva ressalta que: “essa liberdade diz respeito à possibilidade de estabelecimento e organização das igrejas e suas relações com o Estado”.<sup>20</sup>

Essa liberdade possibilita que as organizações religiosas adquiram personificação jurídica.

Vale frisar ainda que, as organizações religiosas não poderão ter a intenção de obter lucro. Até por que, se viabilizassem a obtenção de lucro, não poderiam ser imunes, sob a pena de se ferir o princípio da ordem econômica.

## 1.1 CONCEITO DE CULTO.

Entender o conceito de culto é entender a extensão da imunidade, uma vez que tal expressão usada pela Constituição é deveras abrangente, culto é

---

<sup>19</sup>LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16. ed.Ver.atual. E ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 983.

<sup>20</sup> SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. revista e atualizada (até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010). Malheiros 2011, p. 250.

manifestação de fé, não ligados a esta ou aquela entidade, bastando para tanto seus valores morais, de mesmo modo nos trás o professor Sabbag:

o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes, sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.<sup>21</sup>

Pode-se concluir então que, o reconhecimento da qualidade de um culto como imune, está diretamente ligado ao respeito aos princípios constitucionais, e nos pilares de nosso Estado democrático de Direito, tais como a dignidade e a igualdade entre as pessoas.

## 1.2. CONCEITO DE TEMPLO.

O conceito de templo do professor Sabbag já foi anteriormente apresentado junto às considerações conceituais, para tanto, ele apresenta três diferentes teorias para conceituar o termo templo. Sendo as teorias seguintes: Teoria Clássico-restritiva; Teoria Clássico-liberal e Teoria Moderna.

Contudo, para o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho vemos que o conceito de templo é:

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita Kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, a shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum é se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.<sup>22</sup>

Portanto, por ser o Brasil um Estado laico, a ideia de templo não esta fixada a esta ou aquela religião, se estendendo a qualquer religião ou seita praticada.

---

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 337.

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p 261.

Duvida, porém ainda paira sobre os limites de tal imunidade para os agregados dos templos, tais como a residência do pároco ou outro líder religioso, esta dúvida é solucionada nas palavras do professor Sacha, que diz:

Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do “pai de santo”. Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem, a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não gozará de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres.<sup>23</sup>

Portanto vê-se que a imunidade tributária deve apenas abranger o lugar utilizado de fato para a realização do culto, e que a casa do líder religioso não será abrangida por tal norma, vez que se trata esta de moradia de um cidadão como qualquer outro, o qual tem direitos, mas que tem também deveres. O intuito portanto, é imunizar unicamente o espaço utilizado para a prática do culto, e não os representantes deste.

Contudo observa-se que tal posicionamento não é unânime, parte da doutrina entende que a referida imunidade se estende a residência, nas palavras do professor Aliomar Baleeiro:

O templo não deve ser 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 especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos. Pontes de Miranda, entretanto, sustentou interpretação restritiva.<sup>24</sup>

Ainda que o professor Aliomar estenda a imunidade para as residências, vemos que tal interpretação não é a mais acertada. Tal interpretação é corroborada pela própria citação do professor Aliomar, que reconhece a posição do renomado jurista Pontes de Miranda, mesmo não sendo essa posição favorável.

---

<sup>23</sup> Idem.

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p 149, 150.

Pode-se observar que a extensão da imunidade de forma desinibida pode criar mais malefícios do que benefícios, corroborando com tal opinião nas palavras do professor Kiyoshi:

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar em tolerar os abusos que vêm sendo praticados tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre os próprios membros da mesma seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizente com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna.<sup>25</sup>

De tal forma vemos que ampliar o alcance da norma imunizante, trás como consequência abusos e disputas entre as seitas e até mesmo entre os próprios membros pelos altos valores arrecadados por esta, que na maioria das vezes arrecada por verdadeiras atividades econômicas, travestidas como atividades essenciais.

Portanto, como já dito anteriormente conceituar templo não é tarefa fácil vez que existem mais de um posicionamento acerca de tal conceituação, observa-se, portanto, que a teoria que se apresenta como a mais acertada, é aquela que tende a aplicar uma posição mais temperada, em que nem se pode restringir a apenas o local, mais também não se pode estender o conceito a tudo.

A constituição Federal de 1988, ao conceder a imunidade tributária para os templos de qualquer culto, tinha o objetivo de impedir que o Estado viesse a embaraçar ou atrapalhar, de alguma forma o exercício dos cultos religiosos, através dos tributos. No entanto, a Constituição ao conceder a imunidade tributária para os templos de qualquer culto ou religião, não tinha como intuito apadrinhar o crescimento de pseudosseitas religiosas, muito menos de beneficiar seus dirigentes permitindo que estes pratiquem atividades econômicas sob a proteção da imunidade e se enriqueçam cada dia mais.

---

<sup>25</sup>HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p 228.

### 1.3. FINALIDADES ESSENCIAIS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Entender o conceito de finalidades essenciais dos templos é de suma importância, vez que sua delimitação definirá com coerência quais atividades serão abrangidas pela norma imunizadora. Para tanto devemos observar inicialmente o artigo 150, § 4º:

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

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.<sup>26</sup>

O artigo elencado na Constituição Federal é claro quanto à necessidade de ligação com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto. De tal modo pode-se dizer que, as atividades econômicas devem ser tributadas, e mantê-las ao abrigo de tal imunidade seria o mesmo que subvencionar indiretamente os cultos religiosos, o que é vedado pelo art. 19, I, da Constituição Federal.

A professora Regina Helena Costa trás o conceito de finalidades essenciais dos templos de qualquer culto:

Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são à prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.<sup>27</sup>

Pode-se perceber então que, a finalidade dos templos religiosos esta intrinsecamente ligada à essência humana de suas condutas, ou seja, atividades espirituais ou filantrópicas.

O professor Hugo de Brito nós trás de forma brilhante:

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo

---

<sup>26</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). acessado em: 26 de outubro de 2016.

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.86.

constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.<sup>28</sup>

A imunidade dos templos deve existir, no entanto seu alcance deve ser restrito de forma a não permitir que os templos se tornem verdadeiras empresas. De tal modo é imprescindível o respeito ao princípio da livre concorrência, assim nos dizeres do já citado autor:

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio de liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação por pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa.<sup>29</sup>

A imunidade não pode configurar um tratamento privilegiado às atividades econômicas, vez que tal atitude fere de morte o princípio da livre iniciativa. Ocorre também que, a imunidade não resguarda aquelas atividades exercidas pelo ente imunizado, em que para praticá-la tal ente realiza a cobrança de uma contraprestação, preço ou tarifa, desvirtuando o verdadeiro intuito da imunidade, sendo inteiramente aceitável o afastamento da mesma.

A finalidade maior da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto é a de zelar pela proteção do art. 5º, inciso VI, da Constituição Federal, que visa à inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, do livre exercício dos cultos religiosos e da proteção dos locais de culto e suas liturgias. Porém, não é finalidade permitir que seus dirigentes se enriqueçam ilicitamente.

---

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.p 288.

<sup>29</sup> Idem. p 285.

## CAPÍTULO II – Imunidade tributária.

Para se falar de imunidade tributária, é necessário conceituar a mesma. De tal forma buscamos nas palavras do doutrinador Alexandre de Moraes:

Imunidade tributária consiste no impedimento constitucional absoluto à incidência da norma tributária, pois restringe as dimensões do campo tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>30</sup>

Portanto imunidade tributária é a vedação ao poder de tributar garantida pela Constituição.

Seguindo a mesma linha de raciocínio o Professor Luiz Felipe Silveira Difini nós trás que:

Conceituamos imunidade como limitação constitucional do poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não-incidência, caracterizada pela não-outorga constitucional da competência à criação da respectiva hipótese.<sup>31</sup>

Portanto vê-se que a imunidade tributária limita o Estado em sua competência tributária ativa, não permitindo que ele tribute determinado ente ou atividade ao qual a Constituição deseje fomentar.

Importante salientar que, a doutrina tem classificado as imunidades em subjetivas ou objetivas. Assim observa-se nas palavras do doutrinador Difini:

Imunidades subjetivas são aquelas para cuja identificação releva o objeto, que por qualquer especificidade refoge à regra de tributação. Objetiva é a imunidade de livros, jornais e periódicos, por exemplo. Define-se pelo seu objeto, não por qualidades pessoais do potencial sujeito passivo. Subjetivas são as que dizem respeito a condições pessoais do sujeito, concedidas em razão de determinadas pessoas. A imunidade dos partidos políticos ou entidades sindicais de trabalhadores é subjetiva, pois concedida em função dessas pessoas.<sup>32</sup>

Então como se pode ver, as imunidades subjetivas estão ligadas a natureza intrínseca da pessoa, assim como no exemplo do partido político ou

---

<sup>30</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27. Ed. São Paulo: Atlas, 2011. p 910, 911.

<sup>31</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p 90.

<sup>32</sup> Idem, p. 92.



sindicato, independente da atividade que ele exerça ou a forma como ele arrecade capital ele será imune. Já a imunidade objetiva esta ligada ao objeto, assim como o exemplo de jornais, livros e periódicos, qualquer outra atividade exercida por aquela pessoa a qual imprime os livros pode e será tributada, tanto quanto qualquer um que exerça uma atividade imune não será tributado, independente de sua condição pessoal.

De tal modo com base no acima exposto não resta dúvida de que a imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como imunidade objetiva.

A imunidade tributária também é classificada pela doutrina como condicionais ou incondicionais, assim nos dizeres do já citado doutrinador Difini vejamos:

Incondicionais ou auto-aplicáveis são as imunidades previstas em norma constitucional de eficácia plena, auto-aplicável, a produzir efeito de imediato, independente de lei complementar. É o caso da imunidade recíproca da União, Estados e Municípios, em relação a impostos uns dos outros. A imunidade é auto-aplicável; o texto constitucional é de eficácia plena. Imunidades condicionais ou não auto-aplicáveis são aquelas postas sem norma constitucional dependente de lei complementar, para que tenha eficácia. Assim, quando o art. 150, VI, c, *in fine*, da CF torna imunes “instituições de educação e da assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*”, esta criando imunidade condicional, dependente da lei que prevê para estipular os requisitos necessários para caracterização da hipótese imunitária.<sup>33</sup>

Portanto imunidades incondicionais são autoaplicáveis, produzem efeito de imediato, tendo como observância o texto constitucional, sem que haja necessidade de lei que a complemente. Já as imunidades condicionais dependem de lei que as completem, de tal modo é necessário que haja uma lei que estipule as particularidades para que esta se torne imune.

A elasticidade dada à imunidade religiosa, por vezes, trás como consequência uma enorme evasão fiscal, onde tais entidades aproveitam-se da ausência de fiscalização sobre a renda obtida, causando impacto sobre a economia e sobre a justiça social.

---

<sup>33</sup> Idem. p 92, 93.

Com base em uma análise crítica feita pelo doutrinador Eduardo Sabbag pode-se dizer que a elasticidade dada à imunidade religiosa em nada se aproxima da justiça social, a se ver:

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 este afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;
- (...)
- d) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.

Portanto, vê-se que a tão almejada justiça social, por inúmeras vezes é deixada de lado, ao passo que muitos templos são riquíssimos e seus fiéis miseráveis. Milhares de brasileiros que não são adeptos de nenhuma religião e ainda assim mesmo que de forma indireta sustentam os cultos, e a falta de controle por parte do Estado facilita a lavagem de dinheiro e o desvio deste para outros países, vez que muitas igrejas possuem cede em outras nações.

## 2.1. DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO.

Antes de diferenciar imunidade de isenção é necessário conceituar isenção, para tanto Vittorio Cassone fazendo referencia a Rubens Gomes de Sousa(1975) diz:

**Isenção** é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; (...) exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado fiscal ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup>CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência.** Prefacio de Ives Gandra da Silva Martins. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p 127.

Isenção é previsto em Lei e tem como função, liberar o pagamento de um tributo já devido, a lei especial ou de exceção, exonera o sujeito passivo do pagamento do tributo. Logo o imposto existe, contudo, não é cobrado, seja por algum objetivo geral ou por oportunidade política, ou seja, como o próprio CTN diz, a isenção é uma causa de exclusão do crédito tributário.

A ideia de isenção é uma função extra fiscal, ao passo que o legislador consegue assim resolver problemas sociais e econômicos dos menos capacitados a contribuir.

Importante frisar que a isenção pode se dar de forma relativa ou absoluta, esta quando não depende de requerimento do interessado ou ato administrativo, ou seja, decorrendo diretamente de lei, e aquela quando se dá por despacho da autoridade administrativa competente.

Inicialmente podemos diferenciar a imunidade da isenção pela mera observação de sua natureza jurídica, sendo que a imunidade é instituto constitucional e a isenção é infra legal. Não obstante esta não ser a única diferença.

Diferencia-se também a imunidade da isenção, nas palavras do professor Vittorio Cassone:

Importante observar que, enquanto na **imunidade** não ocorre o fato gerador, porque a CF veda a tributação, na **isenção** o fato gerador ocorre (só pode haver isenção se há lei que tributa aquele fato), mas a lei dispensa seu pagamento.<sup>35</sup>

Diferentemente da isenção em que o fato gerador ocorre o que só poderá existir se a lei prever uma hipótese de incidência, ou seja, um caso genérico que se presente na vida fática, passível de tributação sendo posteriormente isento pelo legislador. Já na imunidade não ocorre a hipótese de incidência, vez que a Constituição proíbe qualquer tipo de iniciativa tributária sobre tal atividade ou pessoa, ainda que abstratamente.

Dando continuidade na diferenciação de imunidade e isenção Luciano Amaro nós trás:

---

<sup>35</sup>Idem. p 137.

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo.<sup>36</sup>

A imunidade atinge a competência tributária, ou seja, o legislador não pode instituir impostos e assim atingir pessoa ou coisa imune, pois lhe é vedado constitucionalmente. Já na isenção o legislador detém competência para tributar, no entanto por ato de liberalidade, decide pela dispensa de seu pagamento através de lei, o que se não o tivesse feito, estaria a pessoa isenta, obrigada a pagar tal tributo.

## 2.2. ALCANCE DA IMUNIDADE.

Conhecer os limites da imunidade é de fundamental importância para se chegar ao fim desejado, qual seja: Definir o alcance da imunidade no que tange as atividades econômicas.

Nota-se que a imunidade é objetiva, incondicionada, de eficácia plena e aplicabilidade imediata. No entanto o fato de ser imune não pode ser motivo para o alargamento desmesurado de tal norma, sob pena de ferir o princípio da isonomia tributária, bem como ferir a própria finalidade da Imunidade.

Tal princípio tem o intuito de vedar o tratamento desigual à contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Portanto é extremamente necessária a observância de tal princípio sobre a imunidade ampla e irrestrita que vem se dando aos templos de qualquer culto, os quais em sua maioria desenvolvem verdadeiras atividades econômicas por meio da concorrência desleal e sob a proteção da imunidade.

---

<sup>36</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p 152.

De acordo com o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 88, a imunidade alcança somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as **finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas. De forma mais didática o professor Sabbag nos trás:

O preceptivo que desonera alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas (decorrentes da prática do culto) e os serviços, quando vinculados a finalidades religiosas.<sup>37</sup>

De tal modo pode-se dizer que estará imune somente os moveis, imóveis, rendas que forem auferidas pela pratica do culto como exemplo: missas, batismo e dizimo e os serviços, desde que esses estejam relacionados com as finalidades essenciais dos templos, ou seja, serviços espirituais e filantrópicos.

---

<sup>37</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 328

### CAPÍTULO III – ATIVIDADES ECONÔMICAS.

A imunidade assegurada pela Constituição Federal de 1988 visa garantir a liberdade religiosa, no entanto é necessária sua observância em concreto ao passo que algumas instituições religiosas usam da concorrência desleal para seu proveito. Neste mesmo raciocínio Bruno Eduardo nos trás:

deve-se verificar, em cada caso concreto, a amplitude que é dada a interpretação dessa imunidade, pois a execução das atividades com o fim econômico pelos templos de qualquer culto deverá verificar o princípio constitucional da livre concorrência. Seria, evidentemente, inconstitucional que as instituições imunes concorressem desigualmente com a iniciativa privada, beneficiando-se da imunidade, sendo que o particular ficasse completamente sujeito à alta carga tributária de País.<sup>38</sup>

É essencial e imprescindível o respeito ao princípio da livre concorrência, não permitindo que os templos de qualquer culto exerçam atividades econômicas e se beneficiem em detrimento dos particulares, os quais arcam com toda carga tributária imposta.

Corroborando com este entendimento o doutrinador Mauro Luís Rocha Lopes nos trás:

Deve-se evitar, todavia, que a imunidade seja utilizada por instituições religiosas no exercício de atividades econômicas submetida à livre concorrência, como a exploração de serviços de comunicação mediante radiodifusão de sons e de sons e imagens (emissoras de rádio e televisão), com oferecimento de espaços para inserções publicitárias remuneradas. Além de tais atividades não estarem minimamente relacionadas à finalidade religiosa, o texto constitucional não tolera denominação de mercado, a eliminação de concorrência e o lucro abusivo (art. 173, § 4º).<sup>39</sup>

Completa este entendimento Carlos Henrique Abrão:

A imunidade plena ou alíquota zero para essas atividades não reprime os desvios e muito menos a ganância que ostentam seus líderes, mormente com rádios e canais de televisão, tudo sob o

---

<sup>38</sup> SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas**: breve análise. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acessado em: 01 de novembro de 2016.

<sup>39</sup> LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 110.

aspecto da não concorrência, já que estão, em tese, isentos ou mais fortemente imunes.<sup>40</sup>

O mercado econômico é importante e indispensável para a sociedade, e para isso ele deve ser equilibrado e protegido por leis e princípios, à fim de se alcançar a tão almejada justiça social. Para tanto é necessário a proteção ao princípio da livre concorrência, impondo limites de modo a não tolerar que as entidades religiosas exerçam uma atividade econômica travestida de uma falsa ligação com a sua real finalidade, sobre o prisma de uma imunidade plena, onde a real finalidade está infelizmente na ganância e nos desvios.

O professor Kiyoshi trás que:

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.<sup>41</sup>

É evidente que algumas seitas exercem atividades econômicas, atividades estas que são de certa forma estimuladas devido a facilidade e a falta de atitude por parte do Estado.

Diante de tamanha facilidade com que se institui uma seita, e diante a falta de fiscalização é comum escândalos envolvendo as entidades religiosas, assim nos trás o professor Sabbag:

Na verdade, é corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se de da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. Perguntar-se-à: *será que o legislador constituinte, ao pretender garantir a liberdade religiosa, imaginou tamanha deturpação de sua intenção?*<sup>42</sup>

Infelizmente, é frequente vermos nas imprensas notícias envolvendo entidades religiosas, as quais aproveitam-se de sua imagem angelical e exercem verdadeiras atividades ilícitas, extrapolando totalmente as pretensões do legislador constituinte.

<sup>40</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em 28 de janeiro de 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>. Acessado em: 16 de março de 2016.

<sup>41</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 228.

<sup>42</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 340.

Diante tamanha deturpação no que tange a imunidade dos templos de qualquer culto, pode-se dizer que, a falta de fiscalização alimenta a ganância de alguns líderes religiosos, fazendo com que o Estado perca incalculável receita. De tal modo é fundamental combater os ilícitos praticados por estes líderes, os quais aproveitam-se da “bondade” dos administradores públicos e se enriquecem ilicitamente.

### 3.1. PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A Constituição Federal ao dispor sobre a ordem econômica de nosso país estabelece princípios a serem respeitados, dentre eles o princípio da livre concorrência, que está previsto no artigo 170, inciso IV da CF. assim nos trás o doutrinador José Afonso:

a livre concorrência está configurada no art. 170, inciso IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ela é uma manifestação da liberdade de iniciativa, e, para garanti-la, a Constituição estatui *que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros* (art. 173, § 4).<sup>43</sup>

O princípio da livre concorrência está integrado à ordem econômica, fornecendo condições para a competitividade correta, honesta e saudável, tendendo a evitar abusos. Compete ao Poder público proporcionar um equilíbrio e impedir abusos com a concorrência desleal, de tal forma que caso uma entidade qualquer receba algum tipo de benefício fiscal ou tributário existe uma tendência de que esta empresa, ainda que trajada de igreja tenha uma vantagem e portanto, um domínio no mercado.

Complementando este raciocínio o professor Marlon Tomazette nos trás que:

A livre concorrência não é uma consequência natural da livre iniciativa, cabendo ao Estado intervir para assegurar a existência da

---

<sup>43</sup> SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. revista e atualizada (até a Emenda da Constitucional n. 67, de 22.12.2010). Malheiros 2011, p. 797.



livre concorrência e, conseqüentemente, assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.<sup>44</sup>

Portanto, cabe ao Estado intervir não permitindo qualquer distorção que coloque em risco a livre concorrência, um dos pilares do nosso sistema. Concorrência remete a condição de igualdade, portanto, deve ser assegurada aos agentes econômicos uma competitividade justa, sem o peso da tributação para todas as demais empresas, e o alívio tributário da imunidade dada aos “templos-empresas”.

O professor Sabbag nos trás que é de fundamental importância observação ao princípio da livre concorrência, assim em suas palavras:

É vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “business purposes”.<sup>45</sup>

A Constituição em seu título VII que trata da Ordem Econômica e Financeira, trás em seu artigo 173 § 4º que: “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário de lucros”.<sup>46</sup> Tal dispositivo visa coibir os cartéis, os monopólios e qualquer outra conduta que desestabilize o mercado. A se dizer, as atividades econômicas, desenvolvidas pelos templos de qualquer culto sobre a proteção da imunidade, fazem com que o mercado se torne mais favorável a estas.

A imunidade deve abarcar apenas as atividades religiosas que estejam intrinsecamente ligadas ao propósito da entidade, ou seja, não se pode estender tal benesse às atividades econômicas realizadas pela mesma.

Segundo Abrão:

---

<sup>44</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: teoria geral e direito societário, volume 1. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 643.

<sup>45</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 331.

<sup>46</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. acessado em: 03 de novembro de 2016.

Bem de ver, portanto, que o conceito largo da imunidade faz desenvolver riquezas e obras absurdas de várias entidades, as quais competem entre si para colocar piso de mármore e outras riquezas exteriores, já que aquelas interiores estão nos bolsos de seus dirigentes.

Nessa percepção, o Fisco vem se mostrando sensível na radiografia e monitoramento das entidades associativas religiosas, de tal modo que o conceito constitucional utiliza o viés do templo, mas existem centenas ou milhares deles espalhados pelo país, além de livros, jornais e revistas, tudo em nome do bom pastor, no caso, o chefe religioso da seita, que blinda seu patrimônio e tudo o faz naquele em quem confia, o imposto de renda sem incidência.<sup>47</sup>

Pode se observar que não raras vezes, as igrejas ostentam vultuosos patrimônios, sendo os seus templos enormes edificações, os carros disponíveis para seus dirigentes os de mais alto luxo, numa nítida demonstração de riqueza, tal manifestação, por óbvio não são condutas praticadas por todos, mais também não são casos raros a ponto de serem desprezados. Tal luxo não pode ser considerado finalidade essencial da atividade religiosa que tem por núcleo o crescimento espiritual, sendo que tais condutas são nitidamente as mais luxuriosas.

### 3.2. HERMENÊUTICA DO ARTIGO 150, §4º DA CF.

O parágrafo quarto do artigo 150 do texto de 1988 é uma limitação às imunidades tanto dos templos de qualquer culto, quanto dos partidos políticos e demais entidades previstas na alínea c, seu texto diz:

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em 28 de janeiro de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>>. Acessado em: 16 de março de 2016.

<sup>48</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. acessado em: 17 de novembro de 2016.

Tal disposição está prevista em nossa constituição com uma única finalidade, a de limitar a imunidade para que a mesma não se torne um obstáculo intransponível ao Estado.

Alguns interpretes vem aplicando à tal artigo o sentido de ampliação do termo templo para organização religiosa, como nos trás Ronaldo Lindimar:

O texto traz perplexidade ao intérprete, eis que o templo, sendo um edifício, não pode ter patrimônio ou renda. Essa circunstância desnorteou parte da doutrina, e inclusive decisões judiciais, que foram induzidas a ampliarem o significado da palavra “templo”, em ostensiva ofensa ao texto da alínea “b”, que passou a ser entendida como significando “organização religiosa”.<sup>49</sup>

Como apresentado alhures, a interpretação equivocada do dispositivo constitucional está causando uma extensão indevida da imunidade. Tal interpretação extensiva se deu pelo fato de que o legislador constituinte ao dispor sobre as limitações no parágrafo quarto, fazer o uso do termo entidades.

Muitos são aqueles que usam do termo entidades previsto no § 4º do artigo 150 da Constituição, como um argumento para uma hermenêutica extensiva, ocorre que, o constituinte usou a palavra entidades como mera referência àquelas citadas nas alíneas mencionadas no parágrafo. Em uma hermenêutica mais correta o professor Ronaldo Lindimar José Marton nos diz que:

No caso em análise, comprova-se que o § 4º do art. 150 da Constituição utilizou o termo “entidade” para designar coisas (os “templos de qualquer culto”, previstos na alínea “b” do inciso VI do art. 150) e para designar pessoas (os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, previstos na alínea “c” do mesmo inciso).<sup>50</sup>

Observa-se, que o legislador constituinte ao utilizar o termo entidade no que se refere à alínea “b”, objetivou referenciar tão somente a “coisa”, ou seja, o templo onde se realiza o culto. E no que se refere à alínea “c” objetivou

---

<sup>49</sup> MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A Lei Complementar e a Regulação da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**, in: Revista do Mestrado em Direito, 2012, p. 363. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/3736/2240>>. Acessado em: 16 de novembro de 2016.

<sup>50</sup> Idem.

referenciar sobre as “pessoas”, ou seja, os partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social.

Outro aspecto importante a se salientar é a constatação do emprego de seus bens às finalidades essenciais, nesse aspecto nos é apresentado uma solução pelo mestre Ronaldo Lindimar:

Tendo a Constituição Federal outorgado imunidade tributária ao “patrimônio”, à “renda” e aos “serviços” relacionados com as finalidades essenciais dos templos, a lei complementar pode estabelecer, como requisito para a aplicação da imunidade, que a organização religiosa demonstre de forma idônea a constituição de seu patrimônio, bem como a renda percebida, e a relação de serviços religiosos prestados. (...) Para que o Fisco possa constatar que a totalidade da renda imune foi aplicada nas finalidades essenciais do templo, é perfeitamente razoável que seja exigido da administração do templo a apresentação de contabilidade e documentação pertinente.<sup>51</sup>

Pode se concluir então que para a fruição da imunidade pela entidade religiosa faz-se necessário a prática de uma obrigação secundária, ainda que seja tal ente imune deve este apresentar meios pelos quais se comprove a afetação de seus bens pela finalidade.

A obrigação da manutenção do livro caixa serve como exemplo para a comprovação da movimentação de seus proventos. Tal posicionamento foi adotado pelo município de João Pessoa, ao prever em seu Código Tributário Municipal o seguinte dispositivo:

**Art. 7º** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Município de João Pessoa:

**VII** – Instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

**Art. 8º** O disposto no artigo 7º, inciso VII, alíneas “b” e “c”, é subordinado a observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

**IV-** manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Idem.

<sup>52</sup> PARAÍBA, JOÃO PESSOA. Lei complementar nº 053, 23 de dezembro de 2008, João Pessoa. Disponível em: <[http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/14201\\_texto\\_integral](http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/14201_texto_integral)>.. Acessado em: 23 de novembro de 2016.

Tal posicionamento é o mais acertado ao passo de que permite uma melhor fiscalização por parte do Estado, e tende a coibir ilícitos por parte dos dirigentes religiosos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, interpretada com especial atenção para os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, deve ser aplicada com o objetivo de se proteger as finalidades essenciais dos cultos, sem se negligenciar a realidade que se apresenta nos dias atuais, em que não raras vezes os templos são desvirtuados.

Como pôde se observar a imunidade que goza os templos de qualquer culto é objetiva, ou seja, ligada diretamente ao objeto do templo, não se pode estender a imunidade à figura do dirigente, até porque como uma pessoa natural, não goza de qualquer tipo de imunidade. A administração do templo está comumente ligada à uma única pessoa, que normalmente a fundou ou foi nomeado para tal, tais figuras detêm a administração direta dos bens do templo e normalmente tem a capacidade de usar, fruir e dispor do bem, portanto, qual seria o motivo de que os seus bens pessoais estejam em nome próprio e não no da igreja, vez que assim ainda poderá fazer o que quer com seu patrimônio sem que arque com a tributação devida.

A finalidade essencial do templo de qualquer culto é como a própria Constituição diz, em seu artigo 150, §4º o paradigma a ser observado, a fim de delimitar a abrangência da imunidade, portanto, estende-la em demasia é por essência um ato inconstitucional. Tal finalidade está ligada apenas à prática do culto, à formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis, então, observada a abrangência da finalidade de tais entidades, as atividades de cunho econômico não podem e não são protegidas pela imunidade, vez que tais atividades somente são exercidas em nome da entidade em busca de uma vantagem indevida para seus dirigentes, que acabam por se enriquecer ilicitamente, através da utilização de tal recurso espúrio.

Ocorre que o Estado a muito avesso a tais práticas, permitiu com isso, verdadeiro desvirtuamento da real intenção do constituinte, que desejava fomentar a liberdade religiosa de seu povo, e não o uso de tal instrumento como verdadeira blindagem ao poder de tributar do Estado para toda e qualquer atividade realizada pela entidade imune, se o desejasse ele não faria

da imunidade dos templos de qualquer culto uma imunidade objetiva, e sim o teria concedido uma imunidade subjetiva, como o fez com os partidos políticos.

Tal imunidade tem a sua função social e deve estar presente no ordenamento jurídico, não obstante, a sua utilização deve estar dentro dos princípios e parâmetros propostos pelo constituinte, sendo fato que ao se observar a utilização indevida de tal instrumento, como qualquer outro instituto no direito, sua aplicação deve ser revista.

A corrupção e os malfeitos estão presentes na história da humanidade desde o seus primórdios, e acreditar que por ser uma entidade religiosa, tais praticas não estejam inseridas em seu meio seria de uma inocência quase cômica, portanto, o Estado deve se permanecer vigilante também em tais meios, buscando não favorecer ou prejudicar as entidades imunes e o mercado em geral.

A imunidade é instituto que fomenta e garante o Estado laico, e para tanto é fundamental, contudo sua limitação esbarra na realização ou não das atividades essenciais, qualquer atividade de cunho econômico não é essencial e deve ser tributada.

## BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em 28 de janeiro de 2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p 152.

AURÉLIO, **Dicionário de português**. Disponível em: <https://dicionariodoaurelio.com>. Acessado em 27 de outubro de 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 21. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.



COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa.** – 23.ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 12ª ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.** São Paulo: Saraiva, 2009.

DIFINE, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2003.

ETIMOLOGICO, Dicionário. Disponível em:  
<http://www.dicionarioetimologico.com.br/religiao/>.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado.** 16. Ed. Ver. atual. E ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário.** 4ª ed.-Niterói,RJ: Impetus, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. Artigo **A Lei Complementar e a Regulação da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**, Revista do Mestrado em Direito, 2012. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/3736/2240>.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 27. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 28. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PARAÍBA, João Pessoa. **Lei complementar nº 053**, 23 de dezembro de 2008, João Pessoa. Disponível em: [http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/14201\\_texto\\_integral](http://177.200.32.195:9673/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/14201_texto_integral).

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. Ed. revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional. Malheiros 2005.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em:  
<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>.