



PATRÍCIA BARBOSA DE OLIVIERA REIS

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS
DESENVOLVIDAS PELAS INSTITUIÇÕES
RELIGIOSAS NO BRASIL**

FIC - MG

2014

PATRÍCIA BARBOSA DE OLIVIERA REIS

**A TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS
DESENVOLVIDAS PELAS INSTITUIÇÕES
RELIGIOSAS NO BRASIL**

Monografia apresentada à banca examinadora das Faculdades Doctum de Caratinga, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em direito, sob orientação do professor Humberto Luiz Salustiano Costa Junior.

Área de concentração: Direito Constitucional.
Direito Tributário.

FIC - CARATINGA

2014

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por tudo que me concede em minha vida.

Agradeço a minha mãe Helena, heroína, pelo amor, apoio e dedicação incondicional a quem devo tudo que sou e serei.

Ao meu pai Jordan, um exemplo de força e coragem que sempre me fortaleceu.

Às minhas irmãs Helen e Jordana pela amizade, carinho e companheirismo.

Ao Francisco pelo apoio e companheirismo e por sempre me motivar a ser melhor.

Ao meu orientar Humberto Luiz por direcionar o meu saber e me proporcionar o conhecimento.

Aos demais professores que colaboraram direta ou indiretamente na minha trajetória. Aos meus amigos e familiares pela contribuição valiosa.

RESUMO

A imunidade tributária dos templos religiosos (artigo 150, VI, “b” CF/88) fundamenta-se no princípio da liberdade religiosa previsto no artigo 5º da Constituição da República de 1988. A laicidade do Estado brasileiro se inicia com a ruptura entre Estado e Igreja Católica, e o marco é a Proclamação da República (1889-1890), cenário que permitiu o pluralismo religioso. Contudo, o que se tem percebido ao passar do tempo é o crescimento desmedido das atividades econômicas e dos recursos financeiros movimentados pelos grupos religiosos, os quais burlam o fisco, enriquecendo as instituições e seus dirigentes. A exploração das diversas atividades tem sido amparada pelo discurso das organizações religiosas, que declaram o direito à liberdade como basilar na democracia, entretanto, é necessário observar que todas essas atividades tem se desenvolvido sob o aspecto da não concorrência, o que fatalmente privilegia alguns em detrimento de muitos. Essa realidade por demais notória, tem ocasionado além de prejuízos, um grande dissabor à sociedade que anseia por uma atitude positiva do Estado. O conceito hermenêutico constitucional acerca da liberdade religiosa no que se refere à imunidade tributária das organizações religiosas, precisa urgentemente ser revisto, para que a imunidade dos templos não consista em subvenção velada às organizações religiosas estabelecidas no país.

Palavras-chave: Imunidade Tributária; templos de qualquer culto; atividade econômica; enriquecimento ilícito; laicidade do Estado.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS.....	09
CAPÍTULO 1 – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DAS IMUNIDADES.....	14
1.1 – Fundamento constitucional da imunidade tributária dos templos religiosos no Brasil...	14
1.2- Princípios constitucionais tributários.....	18
1.3 - O princípio da laicidade e a vedação à concessão de subvenção a entidades religiosas	22
1.4 - Atividade econômica e enriquecimento ilícito.....	26
CAPITULO 2 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	27
2.1 – Diferença entre imunidade, isenção e não incidência.....	27
2.2- Definição de atividade meio e atividade fim dos templos religiosos.....	29
2.3 - Patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas e os tributos abarcados pela imunidade das instituições religiosas.....	32
CAPITULO 3 – INTERPRETAÇÃO E APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	35
3.1 – Dificuldades de aplicabilidade.....	35
3.2 - A imunidade tributária dos templos religiosos na interpretação do Supremo Tribunal Federal.....	38
3.3 – Imunidade tributária das instituições religiosas e a laicidade do Estado: Uma subvenção indireta.....	40
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	43
REFERÊNCIAS.....	44

INTRODUÇÃO

Por meio desta monografia, pretende-se questionar a exploração de atividade econômica pelas instituições religiosas, as quais tem sido a causa de um alto índice de enriquecimento indevido, fazendo-se assim urgente sua observação, para que efetivamente se aplique a intenção do legislador constituinte, que nunca foi o de subvencionar a atividade religiosa, mas tão somente não impedir sua existência.

Buscaremos revelar a incompatibilidade entre a aplicação do princípio da liberdade religiosa frente à ampla imunidade tributária, que tem lesado o princípio da livre concorrência e ocasionando o enriquecimento ilícito de algumas entidades religiosas.

Além disso, é necessário compreender os verdadeiros valores e princípios estabelecidos na Constituição Federal que as fundamenta. Dessa forma, objetivamos uma observação sobre a falta de consciência e compromisso de algumas pessoas na sociedade, visando que, com isso, ocorra uma reflexão impulsionando verdadeiramente a evolução social e individual.

Ainda, a partir da presente pesquisa intencionamos aprofundar nosso conhecimento acerca dos direitos constitucional e tributário.

Na presente pesquisa discutiremos se a incidência de imunidade tributária em face de atividade econômica explorada por instituições religiosas excede a garantia prevista no artigo 150, VI, “b” da Constituição da República, configurando hipóteses de subvenção do Estado à atividade religiosa.

Analisaremos a aplicabilidade da imunidade tributária em face dos princípios constitucionais da liberdade religiosa, da laicidade do Estado e da livre concorrência, investigaremos a legislação pertinente à imunidade tributária inerente ao aspecto da religiosidade, selecionaremos os ensinamentos doutrinários e eventuais divergências a respeito da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, bem como o apontamento jurídico sobre o tema, enfocaremos nas atividades econômicas exploradas por essas instituições. Colacionaremos pareceres, decisões e jurisprudência sobre as divergências acerca da aplicabilidade da imunidade dos templos de qualquer culto e também desenvolveremos através do estudo doutrinário, os conceitos pertinentes à pesquisa, bem como destacar as normas regulamentadoras vigentes que abordam essa temática, identificando a abrangência da imunidade aos templos.

A Constituição da República de 1988, ao garantir a imunidade tributária aos templos religiosos e atividades congêneres (artigo 150, VI, “b”) objetivou proteger a liberdade

religiosa, baseando-se no princípio a laicidade do Estado, buscando preservar valores relevantes à democracia. Entretanto, essa imunidade na prática institucional do Estado brasileiro, vem extrapolando a intenção constitucional, e acaba por subvencionar, indiretamente a atividade religiosa, quando o Estado deixa de tributar atividades meramente econômicas protagonizadas por instituições religiosas.

A presente monografia tem como marco teórico as ideias de Ana Maria Ribeiro dos Reis, segundo ela:

O papel da imunidade tributária dos templos não deve ir além da proteção da liberdade religiosa que a fundamenta. Estendê-la a atividades não intrinsecamente ligadas à realização dos cultos religiosos iria além dessa proteção, representando verdadeira subvenção, real incentivo, o que é vedado pelo artigo 19, I, da constituição.

Completa este entendimento Carlos Henrique Abrão:

Bem de ver, portanto, que o conceito largo da imunidade fez 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.

Decodificada a natureza específica e o seu traço peculiar, não é mais admissível que a Constituição de 1988 privilegie alguns em detrimento de muitos, já que o fausto e o luxo são por conta e risco de quem efetivamente realiza a obra.

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 aspecto da não concorrência, já que estão, em tese, isentos ou mais fortemente imunes.¹

Como metodologia de pesquisa a presente monografia utiliza-se da presente pesquisa teórico-dogmática, tendo em vista o manuseio de doutrina, jurisprudência, artigos, bem como a legislação pertinente ao tema.

Como setores do conhecimento pesquisa se revela interdisciplinar, uma vez que busca conceitos de diferentes disciplinas, bem como, Direito constitucional e Direito Tributário.

Primeiramente falaremos sobre os fundamentos constitucionais das imunidades, nesse momento abordaremos a visão constitucional acerca das imunidades dos templos de qualquer

¹ ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em: 28/01/2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>. Acesso em: 25 Set. 2014.

culto, além de apresentar a evolução histórica da laicização no país, versará também sobre os princípios norteadores à temática e sua aplicabilidade.

Posteriormente, trataremos da imunidade tributária dos templos de qualquer culto e então diferenciaremos as espécies de limitação ao poder de tributar, além de definirmos quais as atividades e tributos são abarcados pela imunidade dos templos de qualquer culto.

Finalmente abordaremos sobre a interpretação e aplicabilidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, apontando as dificuldades de aplicabilidade da norma em cometo, posto a omissão do legislador na conceituação dos principais elementos da norma, será abordado também a interpretação da imunidade tributária dos templos religiosos feita pelo Supremo Tribunal Federal e por fim qual interpretação e aplicabilidade adequada.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

No Brasil a partir do rompimento entre Estado e Igreja começa o processo de laicização do Estado, que teve como marco a Proclamação da República. Esse cenário permitiu o pluralismo religioso e tirou a Igreja Católica do centro das relações.

Luís Roberto Barroso aponta que a laicidade é o princípio pelo qual separa igreja e Estado, e que religião é uma questão individual e suas concepções não devem influenciar na política e assuntos públicos os quais devem ter uma visão racional e humanista. A intenção não é depreciar a liberdade de religião. Muito pelo contrário, a neutralidade do Estado baseia-se na dignidade humana, onde aplica-se um conteúdo mínimo aceito por todos.²

O princípio da Laicidade do Estado foi o fundamento do legislador constituinte ao optar pela imunidade dos templos de qualquer culto, pois havendo a tributação da atividade religiosa viria a dificultar ou até mesmo impedir o estabelecimento de determinadas religiões no Brasil, o que conseqüentemente feriria os princípios constitucionais.

As imunidades fundamentam-se na proteção do regime federativo, como a atuação de certas entidades, o acesso à informação, a liberdade de expressão e principalmente a liberdade religiosa. Dessa forma, no artigo 19, inciso I da CR/88, podemos perceber expressamente essa intenção do legislador em mostrar-se neutro e não identificar o Estado com qualquer religião.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;³

A Constituição da República ao definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, confere a cada um deles o poder de instituir tributos, que serão exigíveis à pessoas ou situações previamente determinadas pela norma. Contudo a Carta Magna exclui certas pessoas, bens, serviços ou situações, os quais ficam fora do alcance do poder de tributar.⁴

² BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial**. Tradução Humberto Laport de Mello. 1ª reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 73

³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>>. Acesso em: 26/06/2014.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 175.

Segundo Luciano Amaro a imunidade é determinada situação que não será atingida pelo tributo em face de atingir determinada característica.

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁵

Com isso podemos registrar que a imunidade faz com que se ignore a eventual ou talvez efetiva capacidade econômica da pessoa ou situação.

Segundo Aliomar Baleeiro o templo de qualquer culto não é apenas o edifício em si, mas também o próprio culto e as demais atividades relacionadas à função religiosa.

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão inter vivos, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. Destarte, “templo”, no art. 19, III, b, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função.⁶

Contudo, um erro é não haver exigência que exclui da imunidade recíproca a exploração de atividade econômica, podendo assim gerar concorrência desleal, sob o risco de criar privilegio inadmissível no direito constitucional econômico, propiciando dominação de mercado ou a eliminação da concorrência.

Não há, em relação aos templos e às entidades mencionadas na alínea c, previsão análoga à do § 3º (que exclui da imunidade recíproca a “exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”). Uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de renda.⁷

Segundo Ana Maria Ribeiro dos Reis, em relação aos templos, o texto constitucional é claro sobre a vedação a que o Estado não os subvencione, dessa forma, é claro que a

⁵ Idem.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 311.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 179.

imunidade a impostos representaria chapada vantagem econômica, redundando em tratamento desigual no tocante aos rendimentos líquidos obtidos pela entidade religiosa.⁸

A CNAE, Classificação Nacional de Atividade Econômica, é um instrumento padronizado da Receita Federal que classifica os códigos de atividades econômicas e detalha os critérios para identificar atividade econômica de acordo com o entendimento do governo Federal.

De acordo com órgão a definição de atividade econômica aplica-se a todos os agentes econômicos que estão engajados na produção de bens e serviços, podendo compreender estabelecimentos de empresas privadas ou públicas, estabelecimentos agrícolas, organismos públicos e privados, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos.⁹

Percebamos que, nesta definição são acrescentadas instituições públicas ou privadas sem fins lucrativos, ou seja, instituições que produzem bens ou serviços, mas que não possuem como finalidade a aferição de lucro. Podemos dizer então, partindo de tal premissa que uma entidade religiosa ao oferecer pacotes de viagens a seus participantes estaria caracterizada como atividade econômica.

No entendimento de Carlos Henrique Abrão, a imunidade absoluta das atividades econômicas desenvolvidas nos templos religiosos, além de representar a concorrência desleal, tragicamente é a base de enriquecimento ilícito de muitos dirigentes.

Um bom número de entidades do novo ecumenismo ganhou corpo e disparam sua vocação ao recebimento de doações e outras interferências e, por tal ângulo, começam a acumular fortunas para compras de jornais, empresas de propaganda e marketing, fazendo do templo um comércio regado à imunidade e bastante discurso de imersão nos dogmas de doações polpudas.¹⁰

César Fiuza completa dizendo que “o enriquecimento ilícito é todo aumento patrimonial que ocorre sem causa jurídica, mas também tudo o que se deixa de perder sem causa legítima.”¹¹

⁸ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a jurisprudência do STF e STJ. Paulo Gonet Branco, Luciane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. . São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64.

⁹ RECEITA FEDERAL. **Classificação Nacional de Atividade Econômica**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnaefiscal/txtcnae.htm>. Acesso em: 29/05/2014.

¹⁰ ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em: 28/01/2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>. Acesso em: 10/03/2014.

¹¹ FIUZA, César. ALBUQUERQUE, Frederico Pardini Neto & Bianca Oliveira de. **O princípio do enriquecimento sem causa e seu regramento dogmático**. Disponível em: <http://www.arcos.org.br/artigos/o-principio-do-enriquecimento-sem-causa-e-seu-regramento-dogmatico/>. Acessado em: 27/05/2014.

E no caso das atividades econômicas desenvolvidas pelas instituições religiosas não há causa jurídica ou causa legítima, muito pelo contrário, a prática dessas atividades que se desenvolvem sem qualquer requisito prejudica toda a sociedade.

Aliomar Baleeiro ensina que a imunidade somente produzirá os efeitos almejados pela Constituição se for ela interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas¹², e segue esse pensamento muitos doutrinadores e até mesmo muitos juristas. Contudo é sutilmente obvio que a intenção da Constituição em nenhum momento foi enriquecer os membros da igreja ou ela mesmo.

O STF em relação à imunidade tributária dos templos de qualquer culto tem admitido uma interpretação mais ampla da matéria, inclinada a interpretação teleológica da norma tributária, buscando aumentar sua efetividade, mas acaba por extrapolar a intenção constitucional. O entendimento do Supremo é que qualquer meio utilizado para a finalidade da entidade, no caso o templo religioso, terá a imunidade, e nesse ponto divergimos ao pensar que a amplitude de tal direito tem gerado por demasiado grandes perturbações no campo jurídico e social. A linha de raciocínio defendida considera que o § 4º do artigo 150 serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do dispositivo, equiparando, dessa forma, templos religiosos e entidades referidas na alínea *c*.

Com efeito, esta Corte, por ambas as Turmas, tem reconhecido o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822)¹³

Contudo, no mesmo julgamento, o ministro Ilmar Galvão, observa que, é extremamente complicado identificar no conceito de templo “lotes vagos e prédio comerciais dados em locação”,¹⁴ o que nos faz notar que a interpretação não deve ser ampla e irrestrita.

Pretende-se por todo exposto questionar a exploração de atividade econômica em templos religiosos, as quais tem sido a causa de um desmensurado enriquecimento indevido, fazendo-se assim urgente sua observação, para que efetivamente se aplique a intenção

¹² BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro, 1999, p. 311.

¹³ BRASIL. STF – **Imunidade tributária dos templos. Recurso Extraordinário 325.822-SP**, relator orig. Ministro Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Ministro Gilmar Mendes, 18.12.2002 (RE-325.822). Julgado em 27/11/2002

¹⁴ Idem.

constitucional que é a preservação de valores e princípios instituídos basilares pela Lei Maior como fundamentos da democracia.

1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES

O termo “imunidade” não está expresso na Constituição da República. O que se encontra no texto do artigo 150 é a expressão “é vedado”, encontramos também ao longo do texto constitucional outros vocábulos como “não incidirá” e é “isento”.¹⁵

Dessa forma, podemos perceber que o conceito de imunidade está amparado na teoria do Direito e foi adotado na seara do Direito Tributário e os vários estudiosos desse ramo se dedicaram ao tema, tendo entendimentos nem sempre coincidentes.¹⁶

Para Eduardo Sabbag a imunidade “representa uma delimitação negativa da competência tributária”¹⁷, colaborando desta interpretação outros autores como Ana Maria Ribeiro dos Reis.

Essa delimitação negativa significa uma vedação a instituição de imposto sobre certos bens e relativamente a determinadas pessoas e situações.

1.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO BRASIL

A origem da imunidade tributária que abrange os templos de qualquer culto ressalta a separação entre a Igreja e o Estado, que aconteceu com a Proclamação da República. A Constituição de 1891 vedava o empecilho aos cultos religiosos por meio da tributação. Esta imunidade buscava garantir a liberdade constitucional de crença e o livre exercício de cultos religiosos.¹⁸

Durante o Império a religião oficial era a Católica Apostólica Romana, sendo ela a única que recebia proteção do Estado, com total restrição a laicidade, toleravam-se na época

¹⁵ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a jurisprudência do STF e STJ. Paulo Gonet Branco, Luciane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53.

¹⁶ Idem.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.283

¹⁸ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 47

“outras liturgias, desde que o culto fosse doméstico ou particular, em casas especialmente a isso destinadas, sem jamais ser exercido o culto em locais externos”.¹⁹

O Estado Republicano parou de conferir maior atenção a apenas uma religião e cedeu passo a um “Estado de Religiões”, tolerando todas que não ofendam a moral, os bons costumes e não ameace a segurança nacional. O fato de o Brasil ter passado à Estado laico, não significa que deixamos de ser “teístas” e embora fosse permitido qualquer religião, as constituições demonstravam sua aliança com os valores e princípios adquiridos pela sociedade.

Aliomar Baleeiro cita a Constituição de 1967 e demonstra que a preocupação do Estado desde então era o interesse social.

A Constituição respeita, pois, todos os direitos da personalidade. Viver em nível compatível com a dignidade da criatura humana. Educar-se e educar a prole, sob as inspirações dos princípios da liberdade e nos ideais de solidariedade humana (art. 176). E, como consequência, a liberdade de cátedra. Crer e praticar o culto (arts. 153, §6º, e 176 V), ou duvidar e discutir as dúvidas ou convicções (art. 153, § 8º).²⁰

Assim como as anteriores, a Constituição da República de 1988 demonstra com o seu preâmbulo²¹ a fé em certos valores espirituais, buscando protegê-los e preservá-los, tal afirmativa sustenta-se ao invocar a proteção de Deus, para organizar um regime representativo e democrático.²²

Destacaram ainda, vários fundamentos e objetivos fundamentais para a democracia, dentre eles, o de valorizar a dignidade da pessoa humana e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que busca a redução das desigualdades e uma justiça social.

Foi baseado nos princípios constitucionais, dentre eles principalmente a liberdade religiosa, que o Estado se posicionou de forma neutra em relação à religião, atribuindo a todas o mesmo tratamento.

Por derradeiro, frisa-se que o elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se à liberdade religiosa (art. 5º, VI ao VIII, CF) e à postura de “neutralidade ou não identificação do Estado com qualquer religião” (art. 19 I, CF).²³

¹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.322.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 308

²¹ Destaca-se que o preâmbulo constitucional não possui força normativa, como já decidido pelo STF.

²² Idem.

²³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 324.

Essa liberdade religiosa dita por Eduardo Sabbag significa que o indivíduo poderá praticar a fé no culto e templo que quiserem ou poderão optar em não se relacionar com religião alguma, e ele ainda completa dizendo que “é nesse contexto que exsurge a regra imunitória, constante do art. 150, VI, “b”, CF, à luz da laicidade, cujo teor prevê a desoneração de impostos dos tempos de qualquer culto.”²⁴

O interesse constitucional é atender as necessidades da própria sociedade, que, no caso concreto, interessa-se indiretamente pela desoneração fiscal de determinados entes em determinadas situações, posto que a tributação do patrimônio, renda e serviços do templo poderia vir a obstar a prática religiosa, sendo, portanto, o interesse social o parâmetro para escolha dos beneficiários da imunidade.

Completando esse entendimento, afirma Ives Gandra da Silva Martins.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.²⁵

Esse interesse social pode ser entendido como a vontade da sociedade expressa na Constituição, onde esta cumpre a função de garantir as conquistas passadas obtidas pela sociedade e estabelece uma direção para o futuro, dando continuidade à mudança.²⁶

Com isso, podemos afirmar que a Constituição é o eixo central do ordenamento jurídico, pois além de reunir as disposições fundamentais, estabelece parâmetros para sua interpretação e para produção de demais normas. Nesse sentido, seu conteúdo contempla os valores já conquistados e os objetivados, posto que sua essência é resultado direto do interesse social observado no momento de sua outorga.²⁷

Hans Kelsen diz que a Magna Carta deve ser entendida como norma positiva suprema, sendo sua função amparar e servir de fundamento de validade ao ordenamento jurídico. Sendo assim, esse ordenamento deve ser observado de forma sistemática, de modo que a interpretação e edição das normas devem estar em conformidade e harmonia com as demais normas, objetivando a concretização dos valores preconizados constitucionalmente.²⁸

²⁴ Idem.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, Pesquisas tributárias, Nova série, 4. 1998, p. 31-32.

²⁶ JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012, p. 21.

²⁷ Idem.

²⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 222.

Partindo da premissa de que é na Constituição da República que se encontra o conjunto de valores que norteiam o ordenamento jurídico é que devemos compreender a necessidades da norma de imunidade, pois a imunidade tributária além de fundamentar-se no interesse social encontra nele a sua própria função.

Nesse sentido, podemos afirmar que, embora amparar alguns sujeitos determinados, a imunidade pretende assegurar valores constitucionais, funcionando como instrumento previsto pela Constituição para fazer valer os valores por ela tutelados.

Segundo Regina Helena citada por Alan Raschke:

[...] os princípios mais valorosos insertos na Constituição, tais como a segurança jurídica, a justiça e o bem comum, relacionados aos direitos fundamentais, estão presentes essencialmente na imunidade tributária, cuja natureza é extrafiscal. As imunidades tributárias são normas de proteção de outros direitos fundamentais e constituem, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos e firmam-se com o teor do art. XIX da Declaração Universal dos Direitos Humanos assim disposto: “Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras.”²⁹

A imunidade de certos sujeitos tem fundamento, inicialmente nos direitos de primeira geração, ou seja, nas garantias e nas liberdades constitucionais, que surgiram com o fito de proteger valores maiores contidos em princípios constitucionais, como o da livre divulgação de ideias, de conhecimentos, de proteção da cultura e da religião.³⁰ De acordo com Bruno Eduardo, as normas imunitórias voltam-se para a liberdade de expressão, o acesso à cultura e à liberdade religiosa.³¹

Por todo exposto, resta demonstrado, que, para o pleno exercício do direito de liberdade religiosa, é necessário que não haja qualquer forma de embaraço que iniba ou dificulte a manifestação das liberdades garantidas.

De acordo com Alan Rascheke:

Desta forma, ao prover dispositivo constitucional que dispensa o pagamento de impostos às associações ou entes que promovam ideais religiosos e culturais, o legislador constituinte o faz amparado num interesse social, qual seja, o de assegurar

²⁹ COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2011. Apud. JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2012, p. 25.

³⁰ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF, 20. Mar. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 25 Set. 2014.

³¹ Idem.

o amplo exercício dos direitos de garantia de liberdade (direitos fundamentais de primeira geração) positivados na Constituição Federal. Isto porque, conforme dito, a edição e a interpretação de normas, bem como o ordenamento jurídico como um todo, deve pautar-se pela Carta Magna, mais especificamente em conformidade com os valores e princípios constitucionais.³²

Percebemos diante de tudo mencionado, o verdadeiro sentido da norma imunitória, que como vimos, busca assegurar o interesse social e as garantias fundamentais, dessa forma é imprescindível atentar aos princípios, posto que, são fontes do nosso ordenamento e basilares para a interpretação e aplicação do direito. Podemos perceber que, a interpretação da Constituição e demais legislações, resulta de uma integração sistemática de todos seus princípios. Uma regra específica de Direito Constitucional tributário trabalha em conjunto com todos os princípios financeiros da Constituição, a imunidade dos templos de qualquer culto que já vinha prevista no artigo 19, III, b, c e d, completa-se com o princípio da igualdade e demais princípios tributários.³³

1.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Sabemos que os princípios são importantes em qualquer ciência, evidenciando que seria impossível fazer ciência desconsiderando-os, afinal são eles o sustentáculo do ordenamento jurídico juntamente com as normas.

Assim como as demais ciências, no Estudo das imunidades é imprescindível compreender o papel dos princípios constitucionais.

As limitações à competência tributária, previstas no artigo 150 da Constituição da República de 1988, consistem em princípios e normas jurídicas imunizantes que tem por objetivo a garantia contra o abuso do poder de tributar.³⁴

Vittorio Cassone completa dizendo que “a Constituição de 1988, nas limitações do poder de tributar (arts. 150-152), relaciona princípios que têm por fim dar segurança jurídica aos contribuintes.”³⁵

³² JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012, p. 24.

³³ BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 308.

³⁴ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 33.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que os princípios constitucionais são aqueles que detêm os valores fundamentais da ordem jurídica, pois não objetivam regular situações específicas, mas sim desejam lançar a sua força sobre todo o mundo jurídico.

Segundo Luis Henrique:

Os princípios exercem papel de diretrizes, guias, nortes para compreensão do Direito. São normas que carregam com si valores consagrados no ordenamento jurídico e que devem nortear a interpretação jurídica.

No sistema constitucional tributário existem diversos princípios (princípios constitucionais tributários), implícitos e expressos, que exercem papel fundamental na sistemática de tributação, ditando as regras do jogo. O respeito incondicional aos princípios constitucionais revela-se como dever do Estado.

Os princípios constitucionais tributários, no Brasil, delimitam sobremaneira a atuação das autoridades públicas. E, mais ainda, não deixam margens para arbitrariedades, pois norteiam o caminho que o Poder Público deve seguir, fixando limites ao exercício de seus deveres.³⁶

Completa ainda o Ministro Celso de Mello, Relator da ADI 712-2/DF:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor ou exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.³⁷

Portanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar são princípios ou regras de índole política que criam instrumentos e garantias especiais para assegurar a observância dos direitos da sociedade.

Esses princípios e regras formam o que alguns financistas e juristas chamam de “o Direito Tributário Constitucional”, que representa uma parte do direito Constitucional, sendo tributária pelo objeto a que se refere, e constitucional em face de sua tarefa, que é disciplinar a soberania do Estado em determinado setor, sendo no caso em tela o da atividade tributária.³⁸

³⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2011. p. 80.

³⁶ TOSELLI, Luis Henrique Maroti. **Tributação e cidadania**. Jus Navigandi, Teresina, 26 Ago. 2014. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/29343/tributacao-e-cidadania>>. Acessado em: 26 Set. 2014.

³⁷ BRASIL. STF – **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 712 DF**, relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 07/10/1992

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 43

Embora fundamental, não é o bastante compreender a importância dos princípios em sentido amplo, é necessário conhecê-los em sua essência. Inicialmente trataremos dos princípios republicano e federativo, que são a base do nosso ordenamento jurídico, posteriormente trataremos dos demais princípios constitucionais tributários que envolvem a limitação ao poder de tributar.

O princípio republicano revela que deve haver uma igualdade na tributação, exigindo que os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, tenham tratamento isonômico, ou seja, a lei tributária deve ser aplicada com igualdade para todos e a todos.³⁹

Segundo Carine Dallagnol, “é fundamental que no exercício da tributação a ideia de República predomine para que contra o povo não se cometam injustiças e arbitrariedades.”⁴⁰

O princípio republicano está amparado pelo princípio da capacidade contributiva, pois este se acomoda nas dobras do princípio da igualdade, que ajuda a realizar no campo tributário os ideais republicanos.⁴¹

O princípio federativo é outro importantíssimo, pois é a verdadeira coluna mestre do nosso ordenamento jurídico, por esse princípio temos a convivência harmônica das ordens jurídica globais, parciais, centrais e periféricas, por conta da discriminação de competências.⁴²

Não há poder, o que há são competências criadas e repartidas pela própria Constituição da República, sendo assim cada ente político tem sua competência e sua autonomia tributária ditada pela Carta Magna.

O princípio da anterioridade da lei, tem como propósito que a lei tributária seja conhecida com antecedência, para que os contribuintes saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estão sujeitos, podendo se organizar e planejar para o futuro imediato.

Nas palavras de Cassone:

O princípio da anterioridade tributária, anual ou nonagesimal, impede que a lei que institui ou aumenta certo tributo comece a surtir efeitos antes de uma específica situação estabelecida pela Constituição da República, e são previsto nos arts. 150, “b” e “c”, e 195, §6º.⁴³

Esse princípio expressa a ideia de suprimir a tributação surpresa, que viria a afrontar a segurança jurídica dos contribuintes.

³⁹ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 35

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Idem.

⁴² Idem. p. 37

⁴³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2011. p. 112.

Contudo esse princípio não é absoluto, contém algumas exceções, as quais estão previstas no artigo 150, §1º da Constituição da República e na Emenda Constitucional 42 de 2003.

O princípio da legalidade tributária estabelece que somente a lei, deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários, assim estabelece o artigo 150, I, da Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁴⁴

Sua importância é tão ampla que se encontra sob a égide do título “Dos direitos e garantias fundamentais”, firmando-se, dessa forma, como cláusula pétrea (artigo 60, §4º, da Constituição da República).⁴⁵

O princípio da isonomia tributária, também chamado por alguns doutrinadores de princípio da igualdade tributária, é corolário do princípio geral de que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção. Por esse princípio é vedado tratamento desigual à contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

A igualdade está presente no preâmbulo da Constituição da República, motivo pelo qual, Geraldo Ataliba se refere a ele como “o maior entre os princípios”.

Pressupõe o referido princípio que todos os contribuintes que se encontram na mesma categoria de atividade ou rendimentos, devem ser tributados igualmente.

Sabendo que este é um importantíssimo princípio, base de todos os outros, é que ressaltamos o erro do Estado em inobservar tal princípio sobre a imunidade ampla e irrestrita dos templos de qualquer culto, desconsiderando que as instituições religiosas em sua maioria desenvolvem atividades econômicas sob o viés da não concorrência.

O princípio constitucional da irretroatividade da lei, nos diz que a lei não poderá retroagir de modo a alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência.

Segundo Carine Dallagnol:

O princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei. Assim,

⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 Set. 2014.

⁴⁵ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 40

toda vez que a lei pretender agravar, ou criar encargos, ônus, dever ou obrigação, só poderá atingir situações futuras.⁴⁶

E por fim temos o princípio da capacidade contributiva que basicamente é a não exigência de imposto além da capacidade econômica do contribuinte, sendo assim, ninguém será obrigado a pagar impostos além dos indícios de riqueza que ostente.

Esse princípio é um desdobramento do princípio da igualdade, que busca uma sociedade igualitária e justa.

Esse princípio está disposto no artigo 145, §1º da constituição da República de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§1º. Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitar os direitos individuais e nos termos da lei, patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁴⁷

Como vimos os princípios são a base de todo ordenamento jurídico, sendo eles vetores de interpretação e aplicação de normas. Não só os princípios que regem o direito tributário, mas também os princípios constitucionais são fundamentais para a compreensão deste estudo.

1.3. O PRINCÍPIO DA LAICIDADE E A VEDAÇÃO À CONCESSÃO DE SUBVENÇÃO A ENTIDADES RELIGIOSAS

A separação entre a Igreja e o Estado no Brasil, foi efetivada pelo Decreto 119-A, e constitucionalmente reconhecida desde a Constituição de 1891. Até o ano de 1890, o catolicismo era a religião oficial do Estado e as demais religiões eram censuradas, em decorrência do texto constitucional de 1824.⁴⁸

Contudo, a partir da primeira Constituição Republicana houve a separação entre a Igreja e o Estado. Com isso, desde a proclamação da República, todas as pessoas gozam do direito de liberdade religiosa, podendo exercer livremente o seu culto e associar para esse fim.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 Set. 2014.

⁴⁸ SAMBOSUKE, Sergio Tadao. GRAÇA, Tarcísio Barroso. **Transferência de recursos públicos para entidades eclesiais e o alcance do artigo 19, inciso I, da Constituição Federal**. Estudo Técnico nº 16/2007. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Brasília, 2007.

Além disso, nenhum culto ou igreja gozou de subvenção oficial, sendo vedado a qualquer ente federado, estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos. É o que consagrou o artigo 11 da Constituição de 1891, artigo 17 da Constituição de 1934, artigo 32 da Constituição de 1937, artigo 31 da Constituição de 1946, artigo 9º da Constituição de 1967 e que mantido no artigo 19 da atual Constituição de República.⁴⁹

O princípio da laicidade deve ser compreendido em um sentido bem mais amplo do que simplesmente liberdade religiosa, esse princípio traduz a ideia de liberdade de expressão, na qual se insere a liberdade religiosa.

Ari Pedro Oro explica que:

Laicidade é um neologismo francês que aparece na segunda metade do século XIX, mais precisamente em 1871, no contexto do ideal republicano da liberdade de opinião – na qual está inserida a noção de liberdade religiosa – do reconhecimento e aceitação de diferentes confissões religiosas e da fundação estritamente política do Estado contra a monarquia e a vontade divina.⁵⁰

A falta de uma norma forte e prática de laicidade constitucional, deixa o ordenamento vulnerável a argumentos indistintos de livre exercício da fé ou pluralismo, em alguns países essa lacuna foi superada pela edição de uma lei de religiões, no Brasil isso não aconteceu, contudo, a existência do princípio da laicidade não depende de sua presença explícita em normas constitucionais, mas que permaneça implícita em todo o sistema jurídico.

A Declaração Universal da Laicidade do Século XXI traz importantes considerações para a definição da laicidade entre seus artigos 4º a 7º, inicialmente em seu artigo 4º trazem o conceito de laicidade atribuído pela declaração:

Artigo 4º: Definimos a laicidade como a harmonização, em diversas conjunturas sócio-históricas e geopolíticas, dos três princípios já indicados: respeito à liberdade de consciência e a sua prática individual e coletiva; autonomia da política e da sociedade civil com relação às normas religiosas e filosóficas particulares; nenhuma discriminação direta ou indireta contra os seres humanos.⁵¹

Posteriormente o artigo 5º determina quando ocorre o processo de laicização:

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ ORO, Ari Pedro. **A laicidade na América Latina: uma apreciação antropológica**. In Em defesa das liberdades laicas. Roberto Arriada Lorea. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008, p. 81.

⁵¹ BRASIL, Blog Oficial da Liga Humanista Secular do. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**, 19 Set. 2009. Disponível em: < <http://www.bulevoador.com.br/2009/09/declaracao-universal-da-laicidade-no-seculo-xxi/>>. Acessado em 28 Set. 2014

Artigo 5º: Um processo laicizador emerge quando o Estado não está mais legitimado por uma religião ou por uma corrente de pensamento específica, e quando o conjunto de cidadãos puder deliberar pacificamente, com igualdade de direitos e dignidade, para exercer sua soberania no exercício do poder político. Respeitando os princípios indicados, este processo se dá através de uma relação íntima com a formação de todo o Estado moderno, que pretende garantir os direitos fundamentais de cada cidadão. Então, os elementos da laicidade aparecem necessariamente em toda a sociedade que deseja harmonizar relações sociais marcadas por interesses e concepções morais ou religiosas plurais.⁵²

Por fim, os artigos 6º e 7º completam dizendo a importância da laicidade para o Estado democrático:

Artigo 6º: A laicidade, assim concebida, constitui um elemento chave da vida democrática. Impregna, inevitavelmente, o político e o jurídico, acompanhando assim os avanços da democracia, o reconhecimento dos direitos fundamentais e a aceitação social e política do pluralismo.⁵³

Artigo 7º: A laicidade não é patrimônio exclusivo de uma cultura, de uma nação ou de um continente. Poderá existir em conjunturas onde este termo não tem sido utilizado tradicionalmente. Os processos de laicização ocorreram ou podem ocorrer em diversas culturas e civilizações sem serem obrigatoriamente denominados como tal.⁵⁴

Essa declaração tenta conceituar internacionalmente a laicidade, isso porque a maioria dos documentos internacionais tratam basicamente do direito à liberdade religiosa, e não do entendimento da laicidade, que é a legitimidade do Estado a fundamentar-se na concepção democrática e não sagrada.⁵⁵

Daniel Samento completa dizendo que

a laicidade não significa a adoção pelo Estado de uma perspectiva ateuista ou refratária à religiosidade (...). Pelo contrário, a laicidade impõe que o Estado se mantenha neutro em relação às diferentes concepções religiosas na sociedade.⁵⁶

Essa neutralidade do Estado exigida pelo princípio da laicidade, podemos percebê-la no artigo 19, I, da constituição da República de 1988:

⁵² Idem.

⁵³ Idem.

⁵⁴ BRASIL, Blog Oficial da Liga Humanista Secular do. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**, 19 Set. 2009. Disponível em: < <http://www.bulevoador.com.br/2009/09/declaracao-universal-da-laicidade-no-seculo-xxi/>>. Acessado em 28 Set. 2014.

⁵⁵ ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 34.

⁵⁶ SARMENTO, Daniel. **O crucifixo nos Tribunais e a laicidade do Estado**. In Em defesa das liberdades laicas. Roberto Arriada Lorea. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 191

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;⁵⁷

Assim como é vedado aos entes federados embaraçar o funcionamento dos cultos religiosos, é vedado também conceder subvenção às entidades religiosas. Contudo, ainda hoje, é possível encontrarmos situações em que o Estado as subvencionam indiretamente ou que extrapolam a tutela constitucional da laicidade.

Nesse sentido, completa Eduardo Sabbag, “Nesse passo, há ações estatais que dão suporte à religião, mantendo-se o limite da neutralidade do Estado, sendo consideradas legítimas, e outras que extrapolam a tutela constitucional da laicidade.”⁵⁸

É importante destacar que à luz da Lei 4.320 de 1964, lei de finanças públicas, as subvenções são “as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas.”⁵⁹ Ou seja, pode-se definir a subvenção como um auxílio financeiro, que serve para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais.

Essas subvenções se dividem em sociais e econômicas. As sociais “se destinam a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa,”⁶⁰ enquanto as econômicas “se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril”⁶¹

A instituição religiosa não é abarcada pela concessão de subvenção, e essa vedação tem fundamento no princípio da laicidade que é o pilar da democracia. Contudo muitas vezes de forma indireta o Estado às subvencionam na medida em que ignoram o princípio da isonomia e da capacidade contributiva dessas entidades que desenvolvem atividades econômicas e se enriquecem à base dessa negligência estatal.

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>>. Acesso em: 28 Jun. 2014.

⁵⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 323.

⁵⁹ BRASIL. Lei 4.320 (1964). **Lei de Finanças Públicas**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acessado em: 28 Set. 2014

⁶⁰ Idem.

⁶¹ Idem.

1.4. ATIVIDADE ECONÔMICA E ENRIQUECIMENTO ILÍCITO

As imunidades devem ser observadas em concreto, pois embora plausível o fundamento de que elas possibilitam a liberdade religiosa, sob um outro viés existem instituições que exercem atividades econômicas por meio da concorrência desleal.

Completa esse entendimento Bruno Eduardo ao dizer que:

Porém, 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.⁶²

Não é vedado pelo Estado o exercício de atividades estranhas à instituição religiosa, contudo o exercício de atividade econômica e os lucros advindos por qualquer meio, sejam venda de passagens aéreas, estacionamento, ou aluguéis de apartamentos, devem ser tributados, restando imune o essencial para a finalidade da atividade religiosa.

Essas atividades afronta o princípio da livre concorrência preconizado pela Constituição e enriquece ilicitamente seus dirigentes, e quando isso acontece não se justifica a imunidade, devendo ser tributada essas instituições e receber tratamento isonômico às demais empresas com fins lucrativos.

A atividade econômica não tem como finalidade essencialmente a aferição de lucros, ao contrário disso, atividade econômica será qualquer produção de bens e serviços, podendo compreender empresas provadas ou públicas, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos.⁶³

Isso significa dizer que, as instituições religiosas que desenvolvem atividades que ofertam bens e serviços devem ser classificadas como atividades econômicas e conseqüentemente devem ser tributadas pelo Estado, pois ao exercerem essas atividades, extrapolam a finalidade essencial da instituição religiosa e afronta o interesse público que o grande fundamento da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

⁶² SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise.** Conteúdo Jurídico, Brasília-DF, 20. Mar. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 25 Set. 2014.

⁶³ RECEITA FEDERAL. **Classificação Nacional de Atividade Econômica.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnaefiscal/txtcnae.htm>>. Acesso em 28 Set. 2014.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Não nos basta apenas compreender o fundamento e justificativa das imunidades dos templos de qualquer culto, é necessário também compreender o seu sentido literal. Nesse momento buscaremos diferenciar a imunidade da isenção e não incidência, termos que não devem ser utilizados ou interpretados como sinônimos.

Além disso, é imprescindível distinguir o que venha a ser atividade meio e atividade fim das instituições religiosas, pois, é baseando-se nessa distinção que saberemos quais os tributos que serão abarcados pela imunidade e quais não devem ser abarcados por tal limitação.

Por fim é necessário deduzirmos o que compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas para que possamos delimitar a incidência das imunidades.

2.1. DIFERENÇA ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

A imunidade como já vimos anteriormente, é a proibição de tributar constitucionalmente amparada. Dessa forma, nas palavras de Carine Dallagnol “a imunidade consiste numa proibição constitucional de qualificação jurídica de certos fatos como tributáveis.”⁶⁴

A doutrina consente dizendo que a imunidade pode ser conceituada como uma limitação constitucional ao poder de tributar, sendo assim, é caracterizada como regras constitucionais que colaboram negativamente com a definição da competência tributária, posto que as limitam.

Já na não-incidência não há tipificação para tributar o ato, ou seja, é a ausência de fato imponible descritos nas hipóteses de incidência. A não-incidência se configura dentro da própria norma tributária, isto é, o objeto da não incidência são todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição na lei da hipótese de incidência.⁶⁵

⁶⁴ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 47

⁶⁵Idem.

Dessa forma, podemos entender a não-incidência como um instituto jurídico que abarca todos os fatos estranhos à incidência de determinado tributo, ou seja, fatos que não podem ser alcançados pela norma propriamente dita pelo fato da absoluta falta de conexão entre o fato e a norma tributária.⁶⁶

Cassone exemplifica a não incidência do seguinte modo:

Pedro recebe uma indenização. Logo, Pedro não deve ser tributado do IR em face dessa indenização, porque é FATO que não se subsume à LEI, ou seja, fato que se situa fora do campo e incidência do IR, porque não é nem renda, nem provento de qualquer natureza, não alcançável, portanto, pela regra constitucional de incidência.

A isenção tributária, capitulada no Código Tributário Nacional, como uma modalidade de excludente de crédito tributário, presente no artigo 175, representa a particularização de determinada atividade econômica dentre as outras que integram a norma tributária, configurando-se indiretamente uma subvenção.

A ideia da isenção é uma função extrafiscal, em que, ao adequar a carga tributária, o legislador protege determinado segmento, ou resolve problemas sociais e econômicos dos menos capazes de contribuir, no caso da isenção o tributo existe e é devido, mas a lei especial ou de exceção exonera o sujeito tributário passivo do pagamento em função baseando-se na sua incapacidade contributiva.

As isenções podem ser concedidas de forma absolutas, quer dizer em caráter geral, ou relativas, que é em caráter específico. No primeiro caso, decorre diretamente de lei e não depende de requerimento do interessado e nem de qualquer ato administrativo, no segundo caso, a isenção se efetiva pelo despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado, o qual deverá comprovar alguns requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão, artigo 179 Código Tributário Nacional.

Enquanto a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.⁶⁷

Assim completa este entendimento Luciano amaro:

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

⁶⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 234.

⁶⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 287.

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.⁶⁸

Para o Supremo Tribunal Federal, na isenção o que se inibe é o lançamento do tributo, mesmo tendo ocorrido o fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional, já na imunidade, não há que se falar em relação jurídica, pois a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo.⁶⁹

2.2. DEFINIÇÃO DE ATIVIDADE MEIO E ATIVIDADE FIM DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

O artigo 150 da Constituição da república nos traz a regra geral da imunidade da qual tratamos:

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;⁷⁰

Essa imunidade é incondicionada ao passo que tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, contudo, o fato de assim ser não deve ser motivos de abusos por parte de seus administradores, que deve sempre interpretar o dispositivo acima com atenção ao parágrafo 4º do mesmo artigo constitucional, que preconiza o seguinte:

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.⁷¹

O supra citado artigo nos fala sobre a necessidade de ligação com as finalidades essenciais da instituição religiosa, ou seja, sua atividade fim deve ser desonerada de tributo,

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 152.

⁶⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 287.

⁷⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 06 Out. 2014.

⁷¹ Idem.

ao passo que aquelas atividades não abarcadas pelo fim religioso deve ser tributada, quais sejam, as atividades econômicas, pois a imunidade dessas atividades trazem prejuízo a livre concorrência.

Sabbag ao se pronunciar sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto apresenta dois requisitos que segundo ele deve ser observado, dentre eles ressaltamos a necessidade de inexistência de prejuízo à livre concorrência, nas palavras dele:

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”.⁷²

O termo estrangeiro utilizado significa “fins comerciais”, o qual com base nessa teoria deve ser evitado, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.

Desse modo, percebemos que a imunidade deve abarcar tão somente a atividade religiosa que pratique apenas objetivos institucionais da igreja, ao passo que, aquelas atividades a margem desses objetivos – atividades meio – devem ser tributadas com observância do princípio constitucional da livre concorrência, e é claro, evitando o enriquecimento ilícito de alguns dirigentes que desvinculam a renda da entidade da sua necessária finalidade.

Assim, podemos dizer que atividade meio é o desenvolvimento das atividades econômicas, ou seja, toda produção de bens e serviços oferecidos às pessoas que por sua vez pagam por esse produto ou serviço e o consomem. Tal determinação nos traz à mente o conceito de consumidor e fornecedor, e é certamente desse modo que deve ser observado essa relação, a única diferença com o sistema comercial comum, é que quando esse fornecedor é uma instituição religiosa ele é desonerado de tributos, embora o consumidor pague o mesmo valor que pagaria a uma fornecedor comum.

A atividade religiosa pode ser ampla e não se limita a prática de cultos, mas não pode abranger a atividade econômica, pois em nada se confunde com as finalidades das instituições religiosas, que é praticar a crença e o culto.

Segundo Carlos Henrique Abrão:

Nessa percepção, o Fisco vem se mostrando sensível na radiografia e monitoramento das entidades associativas religiosas, de tal modo que o conceito constitucional

⁷² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 331

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.⁷³

De acordo com o mesmo autor, o conceito amplo de imunidade vem privilegiando uns em detrimento de muitos, o que deve ser inadmissível sendo contra a imunidade das atividades econômicas exploradas pelas instituições religiosas.⁷⁴

O erro, não é o exercício de atividades econômicas por parte das instituições religiosas, mas sim o exercício delas com o amparo do Estado, o qual ao imunizá-las acaba por facilitar o enriquecimento desmesurado, pois sua riqueza é ainda maior que qualquer outra empresa, posto que se desenvolvem sem qualquer concorrência.

Essas riquezas advindas de atividades econômicas sustentadas pelas entidades religiosas que são invisíveis para fins de tributação acabam gerando uma distorção da capacidade contributiva e conseqüentemente ferindo o princípio da isonomia.

Alguns doutrinadores ampliam o conceito de finalidade essencial, pois afirmam que a imunidade das atividades econômicas é necessária, ao passo que o lucro advindo dessas atividades é que possibilita a manutenção do templo e culto.

Dessa forma de acordo com Ricardo Silva

representa um elo entre o culto e o patrimônio bem como com as rendas da instituição religiosa, consubstanciando-se nas atividades que propiciam tanto a manutenção do templo como a prática do culto, tendo como fundamento de validade o princípio maior da liberdade de culto, previsto na Constituição Federal como cláusula pétrea. [...]

É premissa básica que o sistema jurídico é um todo harmonioso, de forma que as normas que o compõem não são dispostas aleatoriamente, mas sim de forma organizada e concatenada, harmônica, inteligente, formando um sistema coerente e bem estruturado, segundo regras próprias, em decorrência de princípios que facultam ao jurista a resolução de todos os desafios que lhe são apresentados.

O sentido da norma decorre principalmente dos seus elementos e da forma pelo qual foram organizados, isto é, pela sua estrutura, que sempre circunda os valores adotados como princípios.⁷⁵

Contudo, é um erro tal afirmação, pois, uma coisa é não impedir o funcionamento da instituição religiosa, outra coisa completamente distinta é suprir os interesses particulares das

⁷³ ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em: 28/01/2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>. Acesso em: 06/10/2014.

⁷⁴ Idem.

⁷⁵ SILVA, Ricardo. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. 2006. Tese (Doutorado em Direito Público) – Centro de Pesquisa, Pós-Graduação e Extensão, Fundação Comunitária e Ensino Superior de Itabira – Ceppe, Brasília, 2006, p. 22.

instituições religiosas e esquecer de lado o interesse público que é prejudicado com tal aplicação.

Assim, o que deve ser imune é tão somente a atividade religiosa e o necessário para seu estabelecimento e sua prática religiosa, o interesse público quanto à imunidade tributária foi a possibilidade de permitir a livre prática religiosa e a tributação poderia vir a dificultar um pequeno grupo a se estabelecer, contudo, o papel do Estado deve se limitar a não embaraçar a atividade religiosa, sendo neutro e dando a todas às religiões o mesmo tratamento, contudo facilitar a prática de atividade econômica com concorrência desleal não abrange finalidades essenciais da instituição religiosa.

2.3. PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS RELACIONADOS COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS E OS TRIBUTOS ABARCADOS PELA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

Além de ressaltar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrange somente as finalidades essenciais das entidades, o § 4º do artigo 150 da Constituição da República também preconiza que tal imunidade deve contemplar exclusivamente o patrimônio, a renda e serviços relacionados com tais finalidades. Como já visto o legislador buscou uma interpretação ampliativa, pelos motivos abaixo expostos por Sabbag:

(a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e não esta em si -, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.⁷⁶

Dessa forma, é imune o patrimônio das instituições religiosas que compreendem o prédio onde se realiza o culto, o local da liturgia, os veículos utilizados como templos móveis, entre outros que vincula-se a finalidade religiosa.

Nesse sentido completa Eduardo Sabbag:

⁷⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 329-330.

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.⁷⁷

A renda imune é aquela decorrente do ato religioso, ou seja, doações dos fiéis e aplicações financeiras que são utilizadas na preservação do patrimônio da entidade, o conhecido dízimo.⁷⁸

Os serviços das instituições religiosas serão imunes ainda que sejam gratuitos, exemplo disso é a assistência aos pobres com alimentação, vestuário entre outros.⁷⁹

Levando-se em conta os termos “patrimônio”, “renda” e “serviços”, devemos constatar que não deve incidir IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento, IPVA sobre o veículo utilizado como templo-móvel, ITBI sobre aquisição de prédio destinado ao templo, IR sobre as doações, dízimo ou sobre as rendas advindas de aplicações financeiras do templo, ISS sobre o serviço religioso, etc.⁸⁰

Contudo, o que deve ser observado é o exagero na concessão de imunidades, o Poder Público deve se abster de cobrar tributos tão somente dessas atividades diretamente ligadas ao templo e seus objetivos.

Nesse sentido completa Carine:

Os templos não pagam imposto predial, territorial, de licença, ou qualquer outro imposto. São imunes de Tributos, porém tributáveis os aluguéis e as rendas dos conventos e demais instituições religiosas fora dos Templos.⁸¹

Além disso, é importante destacar que a instituição religiosa está sujeita aos impostos indiretos quando desempenhar o papel de compradora de mercadoria, independentemente da destinação dos produtos adquiridos, nesses casos não há que se falar em imunidade.⁸²

Também quanto à extensão da imunidade, sobre o inadimplemento da entidade religiosa o STJ tem entendido que as imunidades restringem-se aos tributos que recaem somente sobre os templos

Quanto à extensão da imunidade religiosa e suas implicações patrimoniais, perante a inadimplência da entidade imune, a 5ª Turma do STJ, em dezembro de 2004,

⁷⁷ Idem.

⁷⁸ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 49.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 329.

⁸¹ CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, 2007, p. 51.

⁸² Idem.

enfrentou curiosa situação: uma empresa propôs ação de despejo por falta de pagamento de aluguel devido por certa igreja. Como esta possuía apenas um imóvel apto para a penhora – e o valor dele era menos do que dívida –, a empresa credora pediu a penhora de parte do faturamento diário da igreja, até a quitação da dívida. No caso, a igreja se manifestou afirmando que a arrecadação do templo (renda) é impenhorável. O STJ, de acordo com o voto do relator, o Ministro José Arnaldo da Fonseca, por sua vez, entendeu que “ainda que os templos de qualquer culto gozem de isenção tributária expressa por disposição constitucional, esta imunidade restringe-se aos tributos que recaíam sobre seus templos. As demais obrigações, como os encargos assumidos em contrato de locação, não estão abrangidas pelas normas constitucionais”.⁸³

Observe a ementa:

Ementa: "EXECUÇÃO. CULTO RELIGIOSO. AUSÊNCIA DE BENS QUE GARANTAM A EXECUÇÃO. PENHORA DA RECEITA DIÁRIA. EXCEPCIONAL POSSIBILIDADE. As doações dos seguidores e simpatizantes do culto religioso constituem em receita da pessoa jurídica e esta deve suportar as suas obrigações, dentre elas o crédito da agravante. Ante a ausência de bens que garantam a execução, excepcionalmente, lícito é que a sua receita diária seja penhorada, em percentual que não a inviabilize, até a satisfação do crédito da exeqüente, procedendo-se na forma prevista no art. 678, parágrafo único, do CPC, nomeando-se administrador para a sua efetivação, observado o disposto no art. 728 do CPC." Recurso não conhecido.⁸⁴

Com isso, devemos ter em mente que as finalidades essenciais das instituições religiosas abrangem apenas atividades direta ou indiretamente relacionadas com suas finalidades, ou seja, cultos, celebrações, formação de padres e ministros, catequese etc., cabendo algumas extensões quando ligadas a estas mesmas finalidades, porém não deve-se perder de vista a separação entre igreja e Estado, impedindo qualquer subvenção, aliança ou relações de dependência.⁸⁵

⁸³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 329.

⁸⁴ BRASIL. **STJ - RECURSO ESPECIAL : RESP 692972 SP**, relator Ministro José Arnaldo da Fonseca. Julgado em: 16/12/2004.

⁸⁵ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In *Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a jurisprudência do STF e STJ*. Paulo Gonet Branco, Luciane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. . São Paulo: Saraiva, 2012, p. 73.

3. INTERPRETAÇÃO E APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Como se viu, delimitar o que venha a ser atividade meio e atividade fim dos templos de qualquer culto não é uma tarefa fácil, pois a doutrina não diverge apenas quanto à conceituação dessas atividades, mas também se divide entre o pensamento de aplicabilidade e interpretação da norma imunizante.

Por um lado doutrinadores como Eduardo Sabbag seguem o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que aplica e interpreta a norma de forma ampla. Por outro lado existem aqueles, como o desembargador de São Paulo, Carlos Henrique Abrão, que defendem uma interpretação e aplicabilidade restrita, que tem como finalidade a não subvenção das instituições religiosas por parte do Estado.

A dificuldade de aplicabilidade se resume na falta de regulamentação da norma imunizante, ou seja, a falta de uma norma complementar que venha solucionar o problema de conceituação e delimitação da aplicabilidade da mesma.

3.1. DIFICULDADES DE APLICABILIDADE

Há uma série de fatores que dificultam a aplicabilidade da norma imunizante, dentre outros, em especial, a dificuldade de conceituação dos principais elementos da norma. Contudo essa dificuldade interpretativa deriva da ausência de regras objetivas que possam auxiliar o intérprete a definir de forma detalhada o contexto que a norma deseja proteger.

Além disso, é importante ressaltar que as normas constitucionais definidoras de direitos e garantias fundamentais são normas de aplicação imediata, sendo essa a exigência da própria Constituição da República em seu artigo 5º, §1º⁸⁶. Todavia, sua aplicabilidade pode ser de eficácia plena, contida ou limitada, e especificamente quando a norma trata de

⁸⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 Out. 2014

proibições ou vedações, ela será de eficácia plena, exceto quando a Constituição exigir lei complementar para regulamentar.⁸⁷

Porém, a regulamentação sobre a limitação ao poder de tributar é facultativa, quando a Constituição não direciona expressamente à lei complementar.⁸⁸

Sobre a regulamentação da imunidade das instituições religiosas Alan Raschke esclarece:

Assim, pode-se afirmar que a regulação da norma sob exame é da natureza facultativa, não imperial, uma vez que a Constituição não aponta expressamente a edição de lei complementar para restringir o comando normativo. Destaca-se que, caso seja a norma imunizante prescindível de regulamentação, impõe-se a utilização de Lei Complementar, conforme o art. 164, II da Carta Política. Ressalta-se, a propósito, que o Código Tributário Nacional (CTN), embora formalmente editado como Lei Ordinária – pois à época não havia exigência de lei complementar para a matéria -, foi recepcionado pela atual Constituição com status de Lei Complementar, somente podendo ser alterado ou revogado através de outra Lei Complementar.⁸⁹

De certo, trata-se a imunidade dos templos de qualquer culto de norma de aplicação imediata com regulamentação facultativa via Lei Complementar, ou seja, estamos diante de uma norma de eficácia contida. Isso significa dizer que o legislador regulou suficientemente os interesses relativos ao assunto em comento, mas possibilitou que o poder público restringisse o assunto, nos termos que a lei definir ou nos termos de conceitos gerais descritos por ela.

Assim, constatada a dificuldade de aplicação imediata da norma pelo intérprete, ainda que não prevista expressamente pela Constituição, é necessário conter sua eficácia de forma a restringir seu alcance, através da edição de Lei Complementar regulamentadora.⁹⁰

A norma imunizante também pode ser condicionada ou incondicionada, condicionada quando a norma é de aplicabilidade imediata e eficácia contida, com restrições, e incondicionada se tem aplicabilidade imediata e eficácia plena, sendo portanto, a norma em comento uma imunidade incondicionada.

Por outro lado, Alan Raschke acrescenta que a imunidade dos templos de qualquer culto “trata-se de norma indiretamente condicionável, pois, conforme dito, ainda que não haja

⁸⁷ JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012, p. 64.

⁸⁸ PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4478/competencia-tributaria-negativa/2>>. Acesso em: 14 Out. 2014

⁸⁹ JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012, p. 65.

⁹⁰ Idem.

condição expressa, é norma de eficácia contida pois sua aplicação deve observar os demais princípios constitucionais tutelados.”⁹¹

Portanto, na posição de norma de eficácia contida, deve a imunidade dos templos de qualquer culto ser regulado por Lei Complementar com a finalidade de que sua eficácia seja condicionada ao preenchimento de determinados requisitos-norte, que servirão de pilares na sua aplicação. Tais requisitos servem de elo que, por um lado protege o interesse social, e por outro lado, legitima e protege crenças e religiões, afastando assim um possível desvio de finalidade em função da criação de instituição com intuito diverso do fim social, qual seja, a criação de instituições maquiadas, de fachadas, que se valem da igualdade e liberdade religiosa para gozar da imunidade tributária e se enriquecendo ilicitamente.

Segundo Alan Raschke:

A ausência de requisitos objetivos enseja uma ampla possibilidade de sonegar impostos. Na prática, inexistindo Lei Complementar que exija determinadas condições a serem verificadas, sob pena da não incidência do benefício, dificulta-se a auferição prática de qualquer tipo de fraude. Ainda que, para constatar o desvio de finalidade, baste uma verificação acerca da atividade de determinada entidade, tal investigação necessariamente decorre de uma denúncia ou suspeita decorrente de qualquer razão, de modo que, inexistindo tal impulso, as autoridades não fiscalizarão ex officio a totalidade das instituições beneficiárias da norma. De outra banda, havendo previsão expressa, inevitavelmente os entes que gozam do benefício precisarão prestar contas ao fisco, a fim de comprovar o preenchimento destes.⁹²

Nestes termos, podemos destacar a Operação Lava – Rápido realizada pela Polícia Federal, que desarticulou no dia trinta e um de outubro de 2012 uma organização criminosa especializada em crimes contra o Sistema Financeiro Nacional.⁹³ A ação teve início em março de 2012, contudo, apenas após a constatação de que uma pequena igreja havia movimentado em suas contas cerca de quatrocentos milhões de reais em operações financeiras é que as investigações constataram o que os indícios já apontavam:

Constatou-se que se tratava de uma empresa que jamais teve existência física e que a associação religiosa foi criada por gozar de imunidade tributária, o que, diminuiria as probabilidades de fiscalização, na visão dos integrantes do grupo.⁹⁴

⁹¹ JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012, p. 65.

⁹² Idem.

⁹³ FEDERAL, Polícia. **Operação Lava Rápido desarticula quadrilha envolvida em crimes financeiros**. Disponível em: < <http://www.dpf.gov.br/agencia/noticias/2012/10/operacao-lava-rapido-desarticula-quadrilha-envolvida-em-crimes-financeiros>>. Acesso em: 14 Out. 2014.

⁹⁴ Idem.

Havia uma grande movimentação de alta quantia em dinheiro, o que não era condizente com a dimensão da Igreja, que no caso era pequena e não suportava movimentações tão grandes, e foi justamente isto que chamou a atenção da Polícia Federal. De outro modo, se não tivesse indícios tão óbvios apontando a fraude, dificilmente tal investigação teria sucesso, ou ao menos teria se iniciado, posto que necessitaria do aparato estatal com o fito de desencadear uma ação de fiscalização voluntária, o que é praticamente impossível de acontecer, tendo em vista o custo e trabalho que daria a sua realização.

Contudo, não é necessário que aconteça, como no caso citado, a constituição de entidade “laranja”, basta a existência de uma instituição religiosa, com reais ações e serviços sociais, mas que desvie parte dos seus recursos para uma finalidade completamente diversa do que deveria, como é o caso da notícia veiculada na imprensa em 2009 sobre a Igreja Universal:

Uma investigação mais ampla feita pelo fisco nas finanças da Igreja Universal do Reino de Deus, concluída em 1997, estabeleceu que os recursos da igreja foram desviado para o patrimônio particular de seus líderes e para empresas que, por terem o lucro como finalidade, não deveriam se beneficiar da imunidade tributária conferida pela Constituição a entidades religiosas.⁹⁵

Nesse caso, não há como negar o exercício da atividade religiosa. De fato, a Igreja mantém mais de cinco mil templos e quase dez mil pastores em todo território nacional. Contudo, a falta de norma regulamentadora eficaz abre espaço à sonegação fiscal. Pois, como vemos, basta constituir a entidade religiosa para gozar da imunidade ampla e irrestrita. Percebemos assim, que a igreja tem sido a base para a prática de crimes contra o sistema tributário e financeiro.

3.2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NA INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O posicionamento do STF é um posicionamento recente. Antes da Constituição da República de 1988, o Supremo se posicionava restritivamente. Prova disso foi o julgamento

⁹⁵ HORA, Zero. **Receita aponta desvio de dinheiro da Igreja Universal**. Disponível em: <<http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticia/2009/08/receita-aponta-desvio-de-dinheiro-da-igreja-universal-2617737.html>>. Acesso em: 14 Out. 2014

do Recurso Extraordinário número 21.826 – Distrito Federal⁹⁶, em que discutia a cobrança de IPTU sobre lote vago de propriedade da Matriz da Glória no Rio de Janeiro. Na ocasião o Ministro Ribeiro da Costa defendia que a imunidade na hipótese é restrita, inampliável, eximindo da tributação apenas os templos, devendo pagar todos os tributos que não incidem sobre o templos, a saber, a Igreja, o seu edifício e suas dependências.

A mudança no entendimento do STF sobre a imunidade dos templos religiosos veio com a adoção de interpretação bastante abrangente através do julgamento do Recurso Extraordinário número 325.822-2 – São Paulo⁹⁷, em que a Suprema Corte estendeu a imunidade concedida aos templos religiosos a lotes vagos e prédios comerciais mantidos em locação pela Mitra Diocesana de Jales.

Deve-se contudo considerar que essa extensão da aplicação da imunidade tributária, por decisão do Supremo Tribunal Federal, pode causar risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia, no momento que imuniza terrenos explorados comercialmente por entidades religiosas, para fins que não são necessariamente próprios ao seu estabelecimento religioso.⁹⁸

O que deve ser protegido é a liberdade religiosa e a livre concorrência, um ponderando o outro, levando-se em conta a impossibilidade de subvenção por parte do Estado ao sobrepor um ao outro.

Completa esse entendimento Ana Maria dos Reis:

Não se pode olvidar a análise que requer cada caso concreto. Há que se ponderar os valores em confronto – no caso liberdade religiosa e livre concorrência -, privilegiando-se aquele que tem maior importância, suporta menos prejuízo e, finalmente como o prejuízo de um se justifica pela observância do outro.⁹⁹

Ao dizer que se deve privilegiar o princípio que tem maior importância e que suporta menos prejuízo, a autora quer dizer que nenhum dos dois deve ser aplicado sem observância do outro, pois embora o princípio da liberdade religiosa seja o fundamento da imunidade, ele

⁹⁶ BRASIL. STF. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 21.826, Distrito Federal. Seção de Jurisprudência. Aud. de Publ. 30 dez. 1953.

⁹⁷ BRASIL. STF. Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. Diário da Justiça, 14 maio 2004. Ementário nº 2151-2.

⁹⁸ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a jurisprudência do STF e STJ. Paulo Gonet Branco, Luciane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. . São Paulo: Saraiva, 2012, p. 71

⁹⁹ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a jurisprudência do STF e STJ. Paulo Gonet Branco, Luciane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. . São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72.

não se sobrepõe ao princípio da livre concorrência, assim deve manter o necessário imune de forma a preconizar a liberdade religiosa e não ferir a livre concorrência.

3.3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS E A LAICIDADE DO ESTADO: UMA SUBVENÇÃO INDIRETA

O Supremo Tribunal Federal tem aplicado a norma imunizante de forma ampla e irrestrita, isso porque, como já tratado, falta uma regulamentação legislativa eficaz, e é nesse momento que se justifica a ponderação de princípios que será o norte da aplicação da norma.

Contudo, tanto a necessidade de regulamentação quanto a ponderação de princípios têm sido ignorados, causando uma visível subvenção indireta às religiões por parte do Estado.

Além disso, devemos levar em conta que essa interpretação não deve ser extrema, porque o que se tem em muitos casos é o desenvolvimento de atividades econômicas pelos templos de qualquer culto sem a observância do princípio constitucional da livre concorrência.

Segundo Ricardo Silva “é impensável que tais instituições concorram desigualmente com a iniciativa privada, beneficiando-se da imunidade, enquanto o particular fique completamente sujeito à altíssima carga tributária de nosso País.”¹⁰⁰

Esta postura liberal ou ampliativa que prevalece atualmente na doutrina e jurisprudência não fundamenta-se apenas no princípio da liberdade religiosa, mas também na importância das organizações religiosas junto à sociedade brasileira. Sabe-se também que a aplicação atual da imunidade tributária à atividade religiosa é fruto de longos estudos e principalmente de conquistas sociais, afinal, a implementação das liberdades foi gradativa, e é com base nisso que o legislador e juristas tentam acompanhar os acontecimentos sociais, buscando prevalecer o interesse social.

Contudo, acompanhar e fazer prevalecer o interesse social já não tem sido feito há muito tempo, é imensurável a quantidade de notícias na mídia sobre as instituições religiosas que tem se beneficiado da imunidade tributária para se enriquecer. Além disso, o judiciário

¹⁰⁰ SILVA, Ricardo. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. 2006. Tese (Doutorado em Direito Público) – Centro de Pesquisa, Pós-Graduação e Extensão, Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira – Ceppe, Brasília, 2006, p. 24.

está cada dia mais sobrecarregado de casos sobre o mesmo assunto, e ainda o que vemos é a inércia do Estado em regulamentar de forma mais segura o tema.

Assim sendo, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, deve bastar-se na proteção da liberdade religiosa, ou de forma mais ampla, no princípio da laicidade, pois estender o seu entendimento ou restringir-lhe feriria a Constituição da República que preconiza em seu artigo 19, I, a vedação à subvenção e ao embaraço de suas atividades.

Segundo Ana Maria dos Reis:

O papel da imunidade tributária dos templos não deve ir além da proteção da liberdade religiosa que a fundamenta. Estendê-la a atividades não intrinsecamente ligadas à realização dos cultos religiosos iria além dessa proteção, representando verdadeira subvenção, real incentivo, o que é vedado pelo artigo 19, I, da constituição.¹⁰¹

A subvenção direta nada mais é que o subsídio ou auxílio pecuniário prestado pelo Poder Público às instituições assistenciais ou empresas.

Por outro lado, podemos dizer que subvenção indireta é quando o Estado deixa de tributar as atividades econômicas desenvolvidas pelas instituições religiosas, facilitando ou até mesmo contribuindo, ainda que indiretamente, no enriquecimento delas, que aproveitam da imunidade pra desenvolver quaisquer atividade sem nenhum recolhimento fiscal, prejudicando assim a livre concorrência no mercado, e principalmente ferindo o interesse público que é o fundamento das imunidades.

A partir do momento que não se observa o interesse público e facilita a prática das atividades econômicas e conseqüentemente o enriquecimento das instituições e seus dirigentes, a imunidade não faz mais sentido.

A não tributação dessas atividades fere o interesse público, pois, como sabemos o dinheiro arrecadado com impostos são aplicados na saúde, educação, segurança, entre outros, e quando se deixa de arrecadá-los para beneficiar o enriquecimento de entidades religiosas e seus dirigentes a sociedade está sendo severamente prejudicada em detrimento da minoria que está se enriquecendo com a subvenção do Estado, ainda que indireta.

Nesse sentido, percebemos a necessidade de tratamento isonômico entre as atividades desenvolvidas pelas instituições religiosas e demais instituições que desenvolvem as mesmas atividades. A intenção não é proibir o exercício da atividade econômica por parte da

¹⁰¹ REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos e das instituições de educação e de assistência social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade**. 2009. Tese (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2009, p. 96.

instituição religiosa e nem que os lucros obtidos sejam reinvestidos, mas que tenham a mesma carga tributária das demais entidades, que ainda pagando tributos conseguem se enriquecer.

Deve-se manter o essencial imune, o necessário para o estabelecimento e a prática do culto. As atividades estranhas a essa finalidade, como por exemplo, venda de pacotes de viagens, estacionamentos, escolas, aluguéis comerciais, entre outros devem ser tributados para que assim seja verdadeiramente privilegiado o interesse público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto encontra seu alicerce no interesse social, que por sua vez, baseia-se nos direitos fundamentais, os quais, ao serem positivados como princípios entram no âmbito da tutela constitucional.

A positivação da liberdade religiosa se deu logo após a ruptura entre Estado e Igreja, ocasião que permitiu o pluralismo religioso.

A partir de então a norma imunizante passou a ser interpretada com base nos princípios gerais da Constituição Federal. Com isso a imunidade dos templos de qualquer culto, que antes era interpretada de forma restrita, passou a ser interpretada de forma ampla e irrestrita. Essa extensão da possibilidade de interpretação se dá pela dificuldade de conceituação dos elementos da norma, o que conseqüentemente faz descumprir a função social da regra jurídica aplicada.

Com isso, o que se tem percebido é o crescimento absurdo das atividades econômicas e da movimentação financeira pelos grupos religiosos, os quais têm se enriquecido sob o viés da não concorrência e graças ao olhar sensível do Fisco.

Como alternativa, impõe-se a edição de lei regulamentadora, que traria requisitos norte para a aplicação do dispositivo imunizante, bem como excluiria potenciais beneficiários fiscais não dotados de real função religiosa. Por fim, facilitaria a fiscalização da incidência concreta da norma, com a finalidade de assegurar a observância do fundamento último da concessão que é a reversão do lucro adquirido por meio de atividades econômica em prol das finalidades essenciais da instituição religiosa o que conseqüentemente faria o Estado deixar de subvencionar indiretamente as instituições religiosas, como vem acontecendo atualmente.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Imunidade tributária para templos religiosos deve ser revista**. Publicado em: 28/01/2014. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-jan-28/carlos-abrao-imunidade-tributaria-templos-religiosos-revista>. Acesso em: 25 Set. 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BALEIRO, Aliomar. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROSO, Luíz Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial**. Tradução Humberto Laport de Mello. 1º reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

BRASIL. Blog Oficial da Liga Humanista Secular do. **Declaração Universal da Laicidade no Século XXI**, 19 Set. 2009. Disponível em: <<http://www.bulevoador.com.br/2009/09/declaracao-universal-da-laicidade-no-seculo-xxi/>>. Acessado em 28 Set. 2014

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. Lei 4.320 (1964). **Lei de Finanças Públicas**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acessado em: 28 Set. 2014

BRASIL. STF – **Imunidade tributária dos templos. Recurso Extraordinário 325.822-SP**, relator orig. Ministro Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Ministro Gilmar Mendes, 18.12.2002 (RE-325.822). Julgado em 27/11/2002

BRASIL. STF – **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 712 DF**, relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 07/10/1992

BRASIL. **STF. Pleno. Recurso Extraordinário nº 325.822-2**, São Paulo. Coord. de Análise de Jurisprudência. Diário da Justiça, 14 maio 2004. Ementário nº 2151-2.

BRASIL. **STF. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 21.826**, Distrito Federal. Seção de Jurisprudência. Aud. de Publ. 30 dez. 1953.

BRASIL. **STJ - RECURSO ESPECIAL : RESP 692972 SP**, relator Ministro José Arnaldo da Fonseca. Julgado em: 16/12/2004.

CAMPOS, Carine Dallagnol de. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto**. 2007. Monografia de Direito(Bacharelado). Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2011.

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2011. APUD: JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia de Direito (Bacharelado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

DUARTE, Cynthia de Oliveira. **Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto**. 2009. Tese (Pós-Graduação em Auditoria em Tributos Municipais) – Centro de Atualização em Direito, Universidade Gama Filho, Belo Horizonte.

FEDERAL, Polícia. **Operação Lava Rápido desarticula quadrilha envolvida em crimes financeiros**. Disponível em: < <http://www.dpf.gov.br/agencia/noticias/2012/10/operacao-lava-rapido-desarticula-quadrilha-envolvida-em-crimes-financeiros>>. Acesso em: 14 Out. 2014.

FIUZA, César. **ALBUQUERQUE, Frederico Pardini Neto & Bianca Oliveira de. O princípio do enriquecimento sem causa e seu regramento dogmático**. Disponível em: <http://www.arco.org.br/artigos/o-principio-do-enriquecimento-sem-causa-e-seu-regramento-dogmatico/>. Acessado em: 27/05/2014.

HORA, Zero. **Receita aponta desvio de dinheiro da Igreja Universal**. Disponível em: < <http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticia/2009/08/receita-aponta-desvio-de-dinheiro-da-igreja-universal-2617737.html>>. Acesso em: 14 Out. 2014

JARDIM, Alan Raschke. **Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades práticas de aplicação**. 2012. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, Pesquisas tributárias, Nova série,4. 1998.

ORO, Ari Pedro. **A laicidade na América Latina: uma apreciação antropológica**. In Em defesa das liberdades laicas. Roberto Arriada Lorea. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008.

PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias**. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/4478/competencia-tributaria-negativa/2>>. Acesso em: 14 Out. 2014

RECEITA FEDERAL. **Classificação Nacional de Atividade Econômica**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/cnaefiscal/txtcnae.htm>. Acesso em: 29/05/2014.

REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos**. In Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a jurisprudência do STF e STJ. Paulo Gonet Branco, Luciane Angelotti Meira, Celso de Barros Correia Neto. . São Paulo: Saraiva, 2012.

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

SAMBOSUKE, Sergio Tadao. GRAÇA, Tarcísio Barroso. **Transferência de recursos públicos para entidades eclesiais e o alcance do artigo 19, inciso I, da Constituição**

Federal. Estudo Técnico nº 16/2007. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Brasília, 2007.

SARMENTO, Daniel. **O crucifixo nos Tribunais e a laicidade do Estado.** In Em defesa das liberdades laicas. Roberto Arriada Lorea. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SILVA, Ricardo. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto.** 2006. Tese (Doutorado em Direito Público) – Centro de Pesquisa, Pós-Graduação e Extensão, Fundação Comunitária e Ensino Superior de Itabira – Ceppe, Brasília, 2006.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise.** Conteúdo Jurídico, Brasília-DF, 20. Mar. 2012. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 25 Set. 2014.

TOSELLI, Luis Henrique Maroti. **Tributação e cidadania.** Jus Navigandi, Teresina, 26 Ago. 2014. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/29343/tributacao-e-cidadania>>. Acessado em: 26 Set. 2014.

ZYLBERSZTAJN, Joana. **O Princípio da Laicidade na Constituição Federal de 1988.** 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.