



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS
DIREITO E ABUSO

ORIENTANDA: REGINA MATOS DE SOUZA FERREIRA
ORIENTADORA: PROF^a Ma. EVELYN CINTRA ARAÚJO

GOIÂNIA-GO
2021

REGINA MATOS DE SOUZA FERREIRA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS

DIREITO E ABUSO

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Profª Orientadora: Ma. Évelyn Cintra Araújo

GOIÂNIA-GO

2021

REGINA MATOS DE SOUZA FERREIRA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS

DIREITO E ABUSO

Data da Defesa: 23 de Novembro de 2021

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof^a: Ma. Évelyn Cintra Araújo Nota

Examinador Convidado: Prof^o Me. Júlio Anderson Alves Bueno Nota

Dedico este trabalho a Deus; sem Ele eu não teria capacidade para desenvolvê-lo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela oportunidade de concluir mais uma grande etapa de minha jornada.

Ao meu esposo Wellington Ferreira pelo companheirismo e por estar sempre ao meu lado nos momentos bons e difíceis de minha vida. Pelo apoio e incentivo e por não medir esforços para que este objetivo fosse alcançado.

Aos meus pais pelo apoio e incentivos durante todos os momentos de minha graduação.

A Professora e orientadora Evelyn Cintra, pelo auxílio e apoio na produção do trabalho.

A todos os demais familiares, amigos, professores e profissionais que contribuíram, apoiaram e auxiliaram nesta caminhada.

SUMÁRIO

RESUMO	06
INTRODUÇÃO	07
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	09
1.1. Conceito e natureza jurídica	09
1.2. Imunidade e isenção	11
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS	12
2.1. Definição de Templos de qualquer culto e alcance da Norma Constitucional	12
3 APLICABILIDADE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS	14
3.1. Finalidade da imunidade religiosa: direito e abuso	15
4 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA EXTINÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE	17
CONCLUSÃO	19
REFERÊNCIAS	21

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS

DIREITO E ABUSO

Regina Matos de Souza Ferreira ¹

RESUMO

No presente trabalho buscou-se de maneira breve analisar a aplicabilidade em relação ao art. 150, inciso VI alínea “b” da Constituição Federal que trata da imunidade tributária garantida aos templos de qualquer culto. Num primeiro momento tratou-se do direito que é garantido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, em um segundo momento tratou-se acerca do abuso em relação à possível limitação da imunidade religiosa, em razão do envolvimento de muitos líderes religiosos envolvidos em escândalos financeiros, e também pelo fato de vários templos possuírem mais o perfil de uma atividade empresarial do que de um templo religioso. O método de abordagem é o qualitativo, de natureza dedutiva, também envolveu pesquisas bibliográficas e documentais, com viés jurídico, doutrinas, leis, artigos científicos e dados disponibilizados por órgão governamentais. Conceituou-se a imunidade tributária, explorando-se também o conceito de templos de qualquer culto. O trabalho mostra o direito e abuso da norma imunizante, apresentando opiniões favoráveis e desfavoráveis. Os resultados obtidos com a pesquisa indicam que é recomendável a extinção da imunidade tributária dos templos de qualquer culto presente na Constituição Federal, considerando a enorme arrecadação dos templos, a facilidade na criação de novos templos, os escândalos envolvendo igrejas e seus líderes com ilícitos fiscais, o uso inadequado da imunidade e a falta de fiscalização do dinheiro arrecadado, além da grande ajuda aos cofres públicos caso houvesse incidência de imposto sobre os templos.

Palavras-chave: Direito Tributário. Liberdade Religiosa. Imunidade. Extinção.

¹ Discente Regina Matos de Souza Ferreira, estudante do 8º período do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, e-mail rmatoss14@gmail.com.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto analisar a divergência sobre a eficiência e legitimidade da aplicabilidade da referida imunidade aos templos religiosos, em razão de haver atualmente, uma distorção do propósito de tais templos. A imunidade tributária, com foco na imunidade tributária religiosa, tem por finalidade esclarecer sobre a limitação do poder de tributar, uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil, em sua competência originária, atribui a imunidade aos templos de qualquer culto sobre seu patrimônio, rendas e serviços, eis que urge uma necessidade de esclarecimento quanto ao seu alcance, no que assevera a incidência ser anterior ao fato gerador ou não.

O dispositivo legal objeto do presente estudo encontra-se no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, “in verbis”:

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.

O intuito desse trabalho é abordar o alcance e os limites da imunidade dos templos de qualquer culto. Em virtude disso surgem as seguintes dúvidas a serem solucionadas no transcorrer da pesquisa: a) A imunidade garantida pela carta magna, atinge todos os templos de qualquer culto?; b) Com relação aos templos de culto e a garantia constitucional, trata-se de imunidade ou isenção?; c) Qual a importância da imunidade para os templos religiosos?; d) Como devem as autoridades fiscais intervir, para se evitar excessos sem prejudicar a livre propagação das religiões assegurada pela Constituição Federal, garantindo a continuidade e manutenção desta dentro do limite da razoabilidade?

Para tanto pode-se dizer respectivamente o seguinte: a) Embora a Constituição Federal fale em imunidade dos “templos”, o benefício atinge todas as áreas ligadas ao templo; b) os templos de qualquer culto e sua garantia constitucional refere-se à imunidade tributária; c) a imunidade é importante para assegurar a liberdade de culto e proteger a fé religiosa de todos os cidadãos; e d) as autoridades poderiam fiscalizar os templos religiosos fazendo levantamentos

financeiros mensalmente para evitar escândalos e enriquecimento ilícito por parte dos representantes desses templos.

Utilizando-se uma metodologia eclética buscando a conciliação de teorias distintas e de complementaridade, mediante a observância da dogmática jurídica e materializada na pesquisa bibliográfica e documental; do método dedutivo, uma vez que através dele se pode analisar o assunto e permitir testar a validade de informações já existentes.

Como objetivo principal, será analisado o direito e abuso da imunidade tributaria sobre os templos religiosos, apreciando a legalidade, os fatores sociais e econômicos envolvidos com o tema.

Como desdobramento deste, alia-se a pretensão de, primeiramente trazer os requisitos que devem ser necessariamente atendidos pelos templos para que possam ser acobertados pela garantia constitucional; em seguida demonstrar se é possível uma tributação por parte do estado Brasileiro, sobre os templos de qualquer culto, fazendo uma análise da viabilidade, e uma possível recomendação acerca da extinção do benefício constitucional.

Nesse sentido, em razão da dificuldade de sua compreensão e consequentes discussões a respeito dessa imunidade nos templos religiosos, torna-se interessante, conveniente e viável, analisar a sua extensão ou os limites de eficiência e legitimidade da aplicabilidade da referida imunidade aos templos, em razão de haver atualmente, uma distorção do propósito de tais templos.

1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de dissertar sobre o assunto, cabe lembrar que o poder de instituir tributos foi conferido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios pela Constituição Federal de 1988. Não somente a Carta Magna instituiu o direito de se cobrar os tributos da população, mas também colocou algumas limitações a esse direito, fazendo com que o poder de tributar do Estado esteja limitado e ele não venha a cometer abusos dessa natureza. Os tributos são fontes importantes para o desenvolvimento econômico e social de uma nação.

O Código Tributário Nacional (CTN), explica o significado de tributo: “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda e cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme a explanação de Alexandre Moraes (2016, p.58), “os impostos são por definição tributos não vinculados que incidem sobre os contribuintes (devedor), que, na medida de suas riquezas devem contribuir com o Estado”. No entendimento do autor supracitado, o tributo tem uma forte conotação social, pois através de sua arrecadação, o Estado tem como promover o bem comum para a sociedade.

Assim sendo, a imunidade tributária é uma limitação que o legislador constitucional encontrou para que os governantes não abusem do poder que tem de tributar, prejudicando a população com a cobrança indevida de tributos.

1.1. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

A imunidade relatada por alguns doutrinadores alcança alguns padrões especiais para que haja qualidade. A imunidade abordada afirma que os direitos admitidos pela Constituição Federal, servem como proteção aos princípios e garantias constitucionais como a liberdade religiosa, de imprensa, política, associativa e cultural.

O princípio da imunidade tributária está previsto na Constituição Federal de 1988, é uma norma negativa onde traz situações que não podem ser objeto de tributação. A Constituição Federal atribui competência para tributar, e pode também imunizar certas pessoas ou instituições, nesse sentido entende Sabbag (2012, p.56),

“a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do cidadão, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas pessoas”. Tem como principal objetivo garantir direitos fundamentais e sociais, inclusive com a liberdade religiosa. Assim assegura que os direitos concedidos pela Constituição servem como proteção aos princípios e garantias constitucionais.

Para Sabbag (2013, p. 290) a imunidade é considerada como a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante.

Seguindo esse entendimento:

Carvalho (2017, p.181) As imunidades tributárias são consideradas como limites para a competência de tributar do Estado, equipadas como “cláusulas pétreas”, que nem mesmo emenda Constitucional pode alterar. Dentre os beneficiados quanto à isenção de pagamento das obrigações tributárias principais estão os templos religiosos.

As imunidades estão elencadas no artigo 150, como limitações do poder de tributar, dando a entender que o rol ali descrito é taxativo, abrangendo somente as entidades e condições ali mencionadas, dando a lei complementar o cabimento de ampliar ou exemplificar os conceitos ali contidos.

De acordo com Luciano Amaro (2009, p.307):

Por força deste princípio a União, os Estados e os Municípios, que tem a competência de tributar, não podem exigir ou aumentar impostos dos templos de qualquer culto. Essa vedação impõe limites à capacidade dos entes federados em tributar os que estão amparados pela imunidade.

O que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica. O CTN, no art. 4º, dispõe que:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Dessa forma, é possível dizer que as imunidades são espécies de vedações ao poder do Estado de cobrar tributos, observando os limites que a Constituição dispõe.

1.2. IMUNIDADE E ISENÇÃO

Após a abordagem da imunidade tributária e sua evolução histórica, passa-se a analisar a isenção e a imunidade. A imunidade e a isenção são institutos que podem se confundir por parecerem iguais, porém são totalmente diferentes. A imunidade tributária é uma regra imune e constitucional, isso quer dizer que a cobrança do tributo se quer chega a existir. Diferente da isenção, que existe um crédito tributário que é dispensado de uma cobrança. Na isenção existe um tributo, um fato gerador e uma hipótese de incidência, porém há uma remissão do pagamento, o tributo é devido pelo contribuinte, mas é dispensado o seu pagamento por parte do ente tributante, nesse senti escreve Sabbag (2012, p. 137), “a isenção é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido.”

Conforme entendimento de Falcão (1964, p. 132):

Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, a incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por consideração extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário.

Nesse sentido, pode-se dizer que a isenção é apenas a dispensa do pagamento do tributo e para ser criada é necessário que os entes políticos lhe instituíam. De modo contrário da isenção, na imunidade o tributo não existe, a imunidade impede que ocorra o fato gerador, isso porque não existe lei instituindo tal cobrança, o tributo não é existente no rol da tributação, figurando a imunidade como uma dispensa constitucional do tributo.

Sabbag (2012 p,56) salienta que:

[...] a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas). Isso equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem a norma imunizadora.

A imunidade tributária vem de uma norma constitucional de não incidência de tributos. Segundo Hugo de Brito Machado (2016, p.287) “a imunidade é um obstáculo decorrente da regra constitucional. O que é imune não pode ser tributado. Tudo aquilo que é imune não gera a hipótese de incidência tributária”.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS RELIGIOSOS

A imunidade tributária dos templos religiosos tem sua origem na separação entre a igreja e o Estado, que ocorreu com a Proclamação da República. Assim, a partir da Constituição de 1891, os cultos passaram a ser protegidos dos efeitos da tributação.

Por sua vez, a mudança primordial ocorrida na esfera das imunidades tributárias se deu a partir do advento da Constituição Federal de 1946, tornando imunes os templos de qualquer culto, garantia essa, que foi reproduzida nos textos constitucionais que a sucederam, encontrando-se positivada no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

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;

Este marco inicial teve como finalidade assegurar aos templos de qualquer culto a não incidência de impostos sobre seus bens, rendas, serviços, etc. A constituição subsequente, de 1967 com as alterações da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, nada mais fizeram do que reiterar a previsão expressa de imunidade tributária aos templos de qualquer culto em relação aos impostos.

Por fim, a atual Constituição Federal de 1988 assegurou a manutenção da imunidade tributária aos templos de qualquer culto em relação aos impostos, desde sua criação implícita por intermédio da constituição de 1824 e explícita através da Constituição de 1946, em relação a impostos, todavia criou-se mecanismos delimitando a sua abrangência bem como quesitos a serem cumpridos para fins de legalizar o usufruto de tal benesse constitucional.

2.1. DEFINIÇÃO DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E ALCANCE DA NORMA CONSTITUCIONAL

O vocábulo “templo” pode ser entendido como os locais de acesso público em que se celebra culto. Em relação a definição de “templos de qualquer culto” para fins de apontar a abrangência da imunidade tributária:

Hugo de Brito Machado (2015, p. 271) salienta:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo que seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, respaldada em diversas garantias constitucionais e positivadas no artigo 5º da CF/88 (liberdade de crença, assistência religiosa etc.), apontam para desonerar as instituições religiosas em relação ao dever de pagar impostos incidentes não somente no imóvel no qual é realizado o culto, como também os demais aglomerados os quais são cruciais para a realização das finalidades religiosas.

Os templos religiosos recebem imunidade devido ao seu objetivo assistencial à sociedade. São instituições sem fins lucrativos e sua renda é revertida totalmente para a manutenção do próprio templo.

A imunidade contempla não somente o imóvel correspondente ao local do culto, mas também todos aqueles aglomerados que são utilizados para contribuir na execução e finalidades essenciais da instituição religiosa.

Para se ter coesão das normas jurídicas com o ordenamento jurídico, deve ser adotada uma interpretação sistemática do direito, de modo a fixar os limites e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, com o intuito buscado pelo legislador constitucional: a liberdade de crença religiosa.

A imunidade dos templos religiosos deve ser interpretada de modo a abranger as diversas situações pragmáticas relativas às atividades quotidianas dos templos, mas nunca esquecendo que essas situações só serão imunes quando as finalidades buscadas estejam a prestigiar os efetivos e reais fins a que se prestam tais entidades religiosas..

Conforme vimos anteriormente a imunidade dos templos de qualquer culto encontra-se positivada no artigo 150, VI, “b”, da então vigente Constituição Federal. Pois bem, em relação ao alcance de tal imunidade, o referido dispositivo, por intermédio de seu §4º, estabelece que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços,

relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, senão veja-se:

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.

É possível extrair do disposto acima citado, que o alcance da imunidade tributária abrange todo o patrimônio da entidade religiosa com as suas finalidades essenciais, podendo entender assim, que abarca não só o imóvel destinado a realização de cultos, como também a casa do padre (ou pastor), o convento, o cemitério destinado ao enterro dos membros da entidade religiosa, estacionamento destinados aos fiéis em dia de cultos, etc.

A concepção mais adequada para delimitar o alcance da imunidade tributária em análise, é a Teoria Clássico Liberal, que classifica a expressão “templo” como “atividade”. Nesta linha de raciocínio todo o patrimônio, renda e serviços da entidade religiosa que estejam direta ou indiretamente ligados às atividades essenciais da entidade religiosa, qual seja a prática de culto, estará acobertada pela imunidade tributária.

3. APLICABILIDADE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

Como visto acima, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto está prevista no artigo 150, VI, “b”, d o atual ordenamento jurídico constitucional, dispositivo este que veda aos entes políticos instituírem impostos sobre o seu patrimônio, a sua renda e serviços.

É cediço que templo é o edifício ou local dedicado ao culto religioso. Partindo deste conceito, teríamos a aplicação da imunidade apenas ao local onde são realizados os cultos. No entanto, esta não é a teórica adotada pelo STF.

Para o STF a imunidade não deve ser aplicada apenas ao local dos cultos, mas também aos bens que atendem a atividade fim. Desta forma, aplicando a ampliativa Teoria Clássico-liberal de Templo – Atividade, conjunto de práticas e atividades que, direta ou indiretamente, viabilizam o exercício da associação religiosa. Vejamos:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (STF – RE: 325822 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP- 00246).

Ante o exposto, é possível concluir que a imunidade abarca o bem que exerce a atividade fim. Sendo assim, desde que os valores alcançados nos aluguéis sejam revestidos em prol das atividades essenciais do templo, os imóveis em questão serão abarcados pela imunidade. Neste sentido, o doutrinador Aliomar Baleeiro (1960, p. 183) salienta que:

(...) a imunidade relativa aos templos de qualquer culto só produzirá os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. Não é fato econômico. O templo não deve ser apenas a igreja, a sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos. Pontes de Miranda, entretanto, sustentou interpretação restritiva.

As finalidades essenciais das entidades, previstas na norma, correm da necessidade de uma ligação entre o patrimônio, renda e serviços e a atividade religiosa da instituição, a fim de não deturpar a concessão da imunidade ao ensejar o desenvolvimento de atividade diversa daquela que o legislador pretendeu proteger.

Partindo deste entendimento, pode-se concluir que as doações recebidas em missas, os valores pagos à paróquia para a celebração de batizados, de casamentos e os dízimos, estão incluídos pela imunidade, uma vez que se originam de práticas litúrgicas ou estão diretamente vinculados a realização dos cultos.

3.1. FINALIDADE DA IMUNIDADE RELIGIOSA: DIREITO E ABUSO

A liberdade religiosa é protegida tanto pela Constituição Federal, quanto pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada em 1948 na Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), em seu art. 18, *in verbis*:

Todo ser tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular.

A liberdade de culto e a imunidade dos templos religiosos, estão protegidos por cláusula pétrea. Ocorre que o conceito aberto de “culto” e “templo” deixa lacunas na legislação e permite a deturpação de uma garantia fundamental e sua finalidade precípua, ao mesmo tempo em que visa resguardar o direito à liberdade de culto do indivíduo.

A necessidade de vinculação da atividade à prática litúrgica é defendida pela doutrina minoritária e, em sua acepção, estão desamparadas da garantia constitucional imunizatória quaisquer atividades que não guardam relação direta com o culto religioso.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco (1999, p. 718):

[...] o §4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação [...], mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais.

Desse modo, por exemplo, descaberia a incidência da imunidade na receita auferida com a venda de produtos diversos nas dependências do templo, pois estariam desvinculados do ato religioso, bem como sobre os valores recebidos a título de aluguel de imóveis ou móveis pertencentes a congregação ou de estacionamento de veículos em dia de culto etc.

Há um debate sobre a conveniência de se manter a imunidade sobre os templos. Há quem dizem que ela protege a liberdade religiosa, outros que apontam que há entidades que têm estrutura empresarial e não são tributadas. Muito facilmente você constrói uma narrativa que a televisão ou outra atividade é essencial para a propagação da religião. E é exatamente esse o ponto de quem critica a imunidade, porque ela pode abrir brecha para situações de abuso.

Fato é que o País vive uma explosão de entidades religiosas, com crescimento em ritmo exponencial, que, não estando sujeitas à incidência de impostos, são suscetíveis a serem usadas para lavagem de dinheiro, diante da falta de controle das receitas pelo Estado.

Pontualmente, vale dizer que, no caso de igrejas que professam a fé católica, o seu ato de criação no Brasil obedece ao Decreto nº 7.107/2010, que promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e a Santa Sé relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil (BRASIL, 2010).

O referido acordo em seu artigo 3º assim preceitua:

Artigo 3º: A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiásticas que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras, tais como Conferência Episcopal, Províncias Eclesiásticas, Arquidioceses, Dioceses, Prelazias Territoriais ou Pessoais, Vicariatos e Prefeituras Apostólicas, Administrações Apostólicas, Administrações Apostólicas Pessoais, Missões *Sui Iuris*, Ordinariado Militar e Ordinariados para os Fieis de Outros Ritos, Paróquias, Institutos de Vida Consagrada e Sociedades de Vida Apostólica.

§ 1º. A Igreja Católica pode livremente criar, modificar ou extinguir todas as Instituições Eclesiásticas mencionadas no *caput* deste artigo.

§ 2º. A personalidade jurídica das Instituições Eclesiásticas será reconhecida pela República Federativa do Brasil mediante a inscrição no respectivo registro do ato de criação, nos termos da legislação brasileira, vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro do ato de criação, devendo também ser averbadas todas as alterações por que passar o ato. (BRASIL, 2010)

À vista disso, torna-se mais dificultosa a criação de instituições católicas criadas exclusivamente com a finalidade de lavagem de dinheiro, diverso do que acontece nos casos de igrejas ditas como “evangélicas”, conforme os casos a seguir expostos.

4. VANTAGENS E DESVANTAGENS DA EXTINÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE

A imunidade tributária religiosa é considerada como cláusula pétrea, pelo simples motivo de assegurar e proteger a liberdade de crença e a manifestação religiosa. Sendo assim, a imunidade religiosa é protegida contra emendas constitucionais, que tentem lhe afetar negativamente.

Contudo, existem outras posições que divergem da ideia de que as imunidades tributárias possam ser consideradas cláusulas pétreas, possuindo o pensamento de que as imunidades tributárias não são cláusulas pétreas e podem ser modificadas por emenda constitucional, entretanto, esse pensamento é minoritário. Nesse sentido leciona Carvalho (2005, p.85-87):

[...] regras de competência, autorizativas ou proibitivas, não são cânones imutáveis, podendo ser alteradas pelo poder constituinte derivado, desde que essa alteração, por si só, não fira as reais cláusulas pétreas enunciadas no art. 60, § 4º. [...] concluímos que as imunidades, em regra, não são cláusulas pétreas, podendo ser alteradas ou mesmo revogadas via do poder constituinte derivado.

Há posições que veem como vantagem a extinção visto que as igrejas fora do campo de incidência dos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, e não havendo controle sobre suas atividades financeiras, estão sujeitas a serem utilizadas como meio para lavar dinheiro advindo do crime, seja ele contra a administração pública, tráfico de drogas, entre outros.

Para ocorrer à extinção da imunidade tributária seria necessário modificações na Constituição Federal de 1988, essas modificações teriam de ser promovidas por emenda constitucional ou por criação de uma nova Carta Magna e revogação total da constituição vigente.

CONCLUSÃO

Observou-se, com o desenvolvimento deste estudo, que o tema transpõe os princípios do direito constitucional, alcançando no seu desenvolvimento matéria tributária, mas especificamente a parte das imunidades tributárias, coincidindo com o direito fundamental pátrio da liberdade religiosa do cidadão brasileiro. Desse modo, verifica-se a presença de divergência entre os doutrinadores e a abrangência do sistema de imunidades tributárias que recai sobre os templos de qualquer culto. A discussão mais importante que se vislumbrou no desenvolvimento deste trabalho é sobre qual seria a abrangência do templo de qualquer culto para o sistema tributário nacional, ou seja, até onde o fisco compreende que vai o conceito do termo templo e, por decorrência, até onde a imunidade irá alcançar essas entidades de cunho religioso e, por consequência, social.

Percebe-se pela leitura do texto que, as imunidades constituem limitações ao poder constitucional de tributar, através de regras de estrutura que compõe as normas de competência tributária e visam, em regra assegurar valores positivados na Carta Magna. Produzindo assim, em vedações absolutas ao poder de tributar, vez que o ente federado é incompetente para tributar sobre as pessoas imunes.

A imunidade citada no artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal, isenta da tributação os “templos de qualquer culto”, isso porque o constituinte objetivou a proteção ao direito da liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, direito e garantia fundamental disposto no artigo 5º, VI da CF/88.

Entende-se por “templo” o local em que é celebrado culto, ao passo que a conceituação de “culto” pode ser atos, ritos ou cerimônias realizadas por uma igreja. Com o desenrolar deste estudo, pôde se observar que a imunidade tributária não atinge simplesmente os templos onde se realizam os cultos religiosos, mas também as edificações adjacentes e os lucros oriundos desses cultos, desde que os mesmo sejam empregados na própria entidade religiosa.

Muito se discutiu sobre a interpretação da imunidade religiosa ser um direito ou abuso, no entanto, atualmente é uníssono o entendimento de que as imunidades que protegem direitos e garantias constitucionais devem ser interpretadas de forma extensiva, buscando cumprir a vontade do constituinte ao positivar no texto constitucional o desembaraço tributário de tais entidades.

Nesse sentido, se discute se a imunidade pertence tão somente ao templo e as unidades que a ele faz parte ou a entidade religiosa que o administra. É sabido que a imunidade é sempre subjetiva, pois dizer que o templo é imune não implica dizer que ele é o alvo da imunidade, pois só as pessoas podem integrar as relações jurídico-tributárias.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Ed. Forense, RJ, 1960, pág. 183.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed., p. 181. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FONSECA, Bruno. Igrejas devem mais de 460 milhões de reais ao Governo. **El País**, 2019. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/brasil/2019-12-26/igrejas-devem-mais-de-460-milhoes-de-reais-ao-governo.html>>. Acesso em 17 out. 2021.
- GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária**. São Paulo: RT, 1999. p.718.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2015. p. 271.
- _____. **Curso de direito tributário**. 38 ed., São Paulo: Malheiros, 2016, p.287.
- MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 37. ed., São Paulo: Atlas, 2014.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. Ed, São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Manual de direito tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.