



**FACULDADE DE INHUMAS  
CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DE INHUMAS  
CURSO DE DIREITO**

**LEONARDO ELIAS MOTA LEITE**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO: sua perspectiva e alcance em consonância com a Constituição da  
República Federativa do Brasil de 1988**

**INHUMAS-GO  
2019**

**LEONARDO ELIAS MOTA LEITE**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO: sua perspectiva e alcance em consonância com a Constituição da  
República Federativa do Brasil de 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Inhumas (FACMAIS) como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Professor (a) orientador (a):** Dr. Daniel Gonçalves de Oliveira.

**INHUMAS – GO**

**2019**

**LEONARDO ELIAS MOTA LEITE**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER  
CULTO: sua perspectiva e alcance em consonância com a Constituição da  
República Federativa do Brasil de 1988**

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DO(S) ALUNO(S)**

Monografia apresentada ao Curso de Direito, da Faculdade de Inhumas (FACMAIS) como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Inhumas, 16 de dezembro de 2019.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Daniel Gonçalves de Oliveira – FacMais  
(orientador(a) e presidente)

---

Prof ..... – FacMais  
(Membro)

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**BIBLIOTECA FACMAIS**

L533i

LEITE, Leonardo Elias Mota.

A imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto: sua perspectiva e alcance em consonância com a constituição da república federativa do Brasil de 1988/ Leonardo Elias Mota Leite. – Inhumas: FacMais, 2019.  
42 f.: il.

Orientador: Daniel Gonçalves de Oliveira.

Monografia (Graduação em Direito) - Centro de Educação Superior de Inhumas - FacMais, 2019.

Inclui bibliografia.

1. Tributos. Imunidade Tributária, 2. Isenção, 3. Interpretação Extensiva, 4. Templos de Qualquer Culto, 5. Enriquecimento Ilícito. I. Título.

CDU: 34

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus por tudo que foi enfrentado durante o curso e ainda assim, ter me sustentado até aqui para poder fechar essa etapa da minha vida com sucesso.

Também agradeço a minha família principalmente a minha mãe que sempre esteve ao meu lado me dando força para poder seguir essa jornada que com toda certeza o seu apoio a mim foi de fundamental importância.

Agradeço também ao meu professor orientador que sempre se demonstrou paciente e sempre com grande disposição para apoiar durante esta monografia e com toda certeza sem o qual não teria conseguido.

A todos meus professores do curso de direito que durante essa jornada de cinco anos, me ajudaram a construir o conhecimento que tenho hoje acerca do direito e, além disso, sempre tentaram contribuir para formarem pessoas de caráter, nos ensinando sempre a lutar pelo direito e pelo que é justo.

E por fim a todos meus colegas de curso que sempre se demonstram solidários a todos, sem olhar para quem, quanto passava por alguma dificuldade, nesses momentos nunca decepcionaram, sempre estiveram presentes e dispostos a estender a mão para oferecer ajuda.

“As religiões são caminhos diferentes convergindo para o mesmo ponto. Que importância faz se seguimos caminhos diferentes, desde que alcancemos o mesmo objetivo?”. Mahatma Gandhi.

## RESUMO

O instituto da imunidade tributária se encontra dentro da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) no artigo 150, VI, 'b' e a mesma é conhecida como uma limitação ao poder de tributar do Estado tendo como um direito fundamental a ser defendido pelo constituinte originário, qual seja, liberdade religiosa. A presente monografia tem como condão uma análise com relação o alcance dessa imunidade sobre as instituições religiosas bem como quem pode usufruir as mesmas, sendo utilizada a legislação bem como o entendimento dos doutrinadores acerca do tema, a fim de buscar conclusões mais plausíveis possíveis dentre os variados entendimentos que pairam sobre esse tema.

**Palavras-chave:** Tributos. Imunidade Tributária. Isenção. Interpretação Extensiva. Templos de Qualquer Culto. Enriquecimento Ilícito.

## SUMMARY

The Institute of Tax Immunity is within the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 (CRFB / 88) in Article 150, VI, 'b' and is known as a limitation on the State's power to tax as a fundamental right to be defended by the original constituent, namely religious freedom. The present monograph is based on an analysis regarding the scope of this immunity on religious institutions as well as who can enjoy them, using the legislation as well as the understanding of the teachers on the subject, in order to seek the most plausible conclusions possible among the varied understandings that hang over this theme.

**Keywords:** Taxes. Tax Immunity. Exemption. Extensive Interpretation. Temples of Any Worship. Illicit enrichment.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>8</b>
<b>1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS</b>	<b>10</b>
1.1. BREVE HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	10
1.2. O CONCEITO DOS TRIBUTOS	12
1.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	15
1.4. CLASSIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	17
<b>2. REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS</b>	<b>22</b>
2.1. DA LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR	22
2.2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	24
2.3. ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS	25
<b>3. A EXTENSÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b>	<b>27</b>
3.1. A IMPORTÂNCIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	27
3.2. TEORIAS DOS ALCANCES DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	31
3.3. O ATUAL ENTENDIMENTO EM RELAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	33
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>38</b>
<b>REFERENCIAIS</b>	<b>40</b>

## INTRODUÇÃO

Esta pesquisa, objetiva analisar a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto. Este trabalho propõe examinar o entendimento dos doutrinadores bem como o da legislação e qual é o atual entendimento acerca do tema.

Ele consiste em mais um esforço no sentido de analisar se a corrupção que se faz presente nas instituições religiosas tem como fundamento aberturas da legislação em si e pretende contribuir para a compreensão de certos parâmetros que nortearam a presente monografia, buscando análise no sentido de que a imunidade de fato afeta a livre concorrência e qual deve prevalecer em uma eventual disputa de princípios, ou seja, livre concorrência ou liberdade religiosa.

Ante o exposto, apresentamos o problema de nossa pesquisa, qual seja: as imunidades aos templos de qualquer culto devem ser extintas ou ao menos suprimidas para então acabar com enriquecimento ilícito pelos líderes religiosos?

A metodologia empregada no presente trabalho foi a de pesquisa bibliográfica.

Os referenciais teóricos que nos darão pistas da temática serão construídos com base nas leituras de: doutrinas, legislação e artigos.

As leituras dos trabalhos destes autores permitiram-nos perceber um viés de análise que procura evidenciar que o caminho mais correto a ser tomado é uma fiscalização mais rígida em relação às instituições religiosas para que se evitem locupletamento ilícito e que se mantenha a imunidade aos templos sendo certo que o constituinte originário garante isso.

Bem como também se trata de cláusula pétrea, sendo certo que não pode ser suprimido muito menos extinto.

Para tal a pesquisa foi dividida em três capítulos. No primeiro capítulo será apresentado o desdobramento histórico das imunidades tributárias de forma geral e como se chegou a as imunidades aos templos de qualquer culto

bem como o conceito de tributo e ainda competências e classificações tributárias.

No segundo capítulo será demonstrada a repartição das competências tributárias, falando também sobre a imunidade tributária na qual a constituição a trata como uma limitação do poder de tributar do Estado por sendo demonstrada a diferença desta com a isenção.

Por fim no terceiro capítulo traz a principal discussão da monografia onde se debruça na extensão das imunidades, demonstrando assim o alcance da mesma bem como a importância desta para os templos de qualquer culto e que sem a mesma possivelmente as religiões poderiam ser ameaçadas, então se demonstra o atual entendimento acerca do tema e qual deveria prevalecer.

## 1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Neste capítulo se tratará de um breve histórico das imunidades tributárias bem como o conceito de tributo, sendo fundamental para a compreensão desse instituto, e posteriormente, será abordado sobre as competências tributárias sendo de suma importância ter o conhecimento sobre a instituição de tributos de cada ente federativo em consonância com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

### 1.1. BREVE HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

O meio de auferir renda pelos poderes públicos sempre foi e ainda é por intermédio da cobrança de tributos, de início os tributos tinham caráter sancionatório, algo que nos dias atuais pela legislação brasileira é proibido havendo outras formas adequadas para punições que não necessariamente o tributo, é o que dispõe o artigo 3º do atual Código Tributário Nacional brasileiro: “Art.3º- Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Outro ponto que é importante ser lembrado é de que o tributo na Roma antiga, apesar de custear as despesas públicas, como guerras e as coisas essenciais para a sociedade, o tributo não tinha um viés social em função de beneficiar os menos afortunados de renda, pelo contrário, quem possuía mais renda à época era mais beneficiado que quem possuía menos.

E como dispõe Schoueri (2019, pág. 41): Os tributos não eram cobrados de toda sociedade. Ao contrário, os cidadãos livres, não se sujeitam ao pagamento de tributos.

Ainda de acordo com Schoueri (2019, p. 41):

Historicamente, pode-se contemplar a existência de tributos desde tempos imemoriais. As mais primitivas formas de organização social já relataram alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos,

como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel.

A idéia atual que se tem pelo instituto da imunidade surgiu por meio da Suprema Corte Americana, no qual por intermédio de seus precedentes que Rui Barbosa inseriu na Constituição Federal de 1891, a imunidade recíproca entre os entes federativos, entretanto não incluindo os municípios, dando espaço assim para futuras imunidades como as que possuímos nos dias atuais e dentre elas encontram-se as imunidade aos templos de qualquer culto, que, de certa forma, pode-se dizer que foi influenciado pela Corte Americana.

Na Constituição Federal brasileira de 1934 se manteve a imunidade aos cultos aumentando também o rol de imunidade, como por exemplo, abarcou os municípios na imunidade recíproca. Em 1937 a Constituição Federal brasileira colocou em sua proteção não necessariamente a imunidade, pois se falava em vedação ao embarço aos cultos em seu artigo 32, alínea b, Já na Constituição Federal de 1946 abrangeu ainda mais a imunidade dessa vez com caráter social, colocando as imunidades aos cultos e aumentando ainda mais o rol de imunidade.

A Constituição Federal de 1967 manteve praticamente o mesmo texto não fazendo grandes mudanças, logo se mantendo também a imunidade aos cultos, e já na emenda complementar de 1969, que para grande maioria da doutrina, entende ser uma nova Constituição, da mesma forma, em relação à imunidade dos templos, manteve-se o texto.

Contudo a atual Constituição Federal de 1988, que de forma geral, houve grande aumento na imunidade dos templos de qualquer culto, aceitando uma interpretação mais abrangente, como por exemplo, alugueres de estabelecimentos, estacionamentos, comércio ou tudo que esteja ligado aos templos e que atenda às atividades fins dos templos de qualquer culto, estão imunes a impostos, portanto houve um grande avanço em relação à imunidade dos templos de qualquer culto nos dias atuais.

A religião sempre fez parte da cultura do povo brasileiro. Inicialmente a primeira religião oficializada pelo Estado brasileiro foi o

catolicismo, apesar de já se terem outros tipos de religiões, os seus cultos não eram permitidos que viessem à tona em meio ao público, podiam somente cultivar nos ambientes domésticos.

Com o advento da República Federativa do Brasil foi abrangido às demais religiões não se podendo falar mais em uma religião oficial, ainda que a maior parte da cultura brasileira seja de Cristãos, porém o que se assegura na atual Constituição da República Federativa do Brasil é a imunidade aos templos de qualquer culto e não somente a um determinado culto.

Apesar de o Brasil ser hoje um Estado laico, não significa dizer que o mesmo é um país ateu, mas, sim, que há agora, uma ampla liberdade para cada um professar a sua fé, da forma que se sinta melhor ou da maneira que acha correto, desde que respeitadas às demais leis, sendo ainda assegurado para aos templos imunidade tributária, fazendo prevalecer o princípio da liberdade religiosa.

## 1.2 O CONCEITO DOS TRIBUTOS

Como dito anteriormente, o tributo é toda prestação compulsória pecuniária que não constitui sanção de ato ilícito, disso pode se extrair que o tributo apesar de ser uma prestação pecuniária compulsória, percebe-se que o mesmo não é uma sanção, jamais o tributo poderá ser cobrado como caráter de punir alguém, pois as espécies sancionatórias existem outros meios adequados para se utilizar que não o tributo, quando se fala em tributo o mesmo atinge quem é possuidor de riquezas, quem possua capacidade contributiva, logo não devendo se confundir com uma pena.

Conforme o entendimento de Paulsen (2012, p. 14):

O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar, abstratamente, o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (e.g., definir alíquota maior para o IR relativamente à renda).

A Prestação nada mais é que o objeto da relação obrigacional onde se encontra o fisco como sujeito ativo e o devedor (contribuinte) como sujeito passivo, e conforme diz o artigo 3º do CTN, trata-se de uma atividade lícita por parte do contribuinte, e ainda que haja obtenção de renda por meio ilícito da mesma forma haverá a tributação, pois há o princípio da pecunia non olet (o dinheiro não tem cheiro) não importa como foi o ganho ele será tributado, isso não se trata de um aval do Poder Público para que o particular venha cometer ilícitos quando se tributa esses ganhos, mas como exemplificado o dinheiro não tem cheiro, logo, deve se tributar, entretanto, em se tratando da punição fica no campo da esfera criminal dentre outros meio que não na relação tributarista em si.

A tributação, nada mais é que a entrega do dinheiro do contribuinte para o fisco conforme sua relação obrigacional tributária, como por exemplo, quem tem imóvel o fato gerador desse tributo é ser proprietário de bem imóvel logo pagará IPTU, (Imposto Predial Territorial Urbano) quem tem carro o fato gerador e ser proprietário de veículo automotor logo incidirá IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e quem auferir renda, tem como fato gerador, auferir renda logo contribui com IR (Imposto de renda) etc.

O caráter tributário é de custear as despesas de uma nação, tendo cada ente federativo sua parcela na cobrança de determinados tributos como um meio de organização (como ocorre no Brasil), mas a sua principal finalidade é custear a "máquina estatal" para que a mesma possa, com os tributos, atingir o interesse público.

Para Leandro Paulsen (2012, p. 13): "Tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do poder público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes".

Portanto, o tributo cobrado pelo fisco é em prol da sociedade como um todo para custear obras públicas, saúde, educação, segurança pública, dentre diversas políticas públicas que atenda o interesse da população como um todo.

Quando se trata de tributo está se falando em sua generalidade, pois o mesmo se divide em cinco espécies tributárias cada uma com o fito de atingir um objetivo ou não, existem tributos que são afetados e não afetados, ou seja, um é para atingir determinado fim (afetados), já outros não há uma destinação específica em prol da arrecadação tributária, podendo ser utilizada de diversas formas desde que atinja o seu interesse público (não afetados).

O entendimento da doutrina majoritária bem como do Supremo Tribunal Federal é de que existem cinco espécies tributárias é o que dispõe Paulsen (2012, p. 22): “São cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.”

Para a presente pesquisa, por se tratar de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, os mesmos são imunes tão somente a uma única espécie tributária desse gênero, que no caso é o imposto, portanto, importante se ter uma noção do mesmo.

Logo de acordo com Paulsen (2012, p. 23):

Tal se dá, essencialmente, através do pagamento de impostos, tributos que incidem, necessariamente, sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos artigos 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana.

Portanto tributa-se quem tem capacidade contributiva, quem auferir mais renda paga mais impostos, por outro viés quem auferir menos renda contribui-se menos, ou seja, o tributo tem um caráter pessoal sempre que possível é o que dispõe o artigo 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

O imposto de forma objetiva considerando bases econômicas como renda, patrimônio e consumo, todavia se preocupou também o constituinte com a forma subjetiva, pois sendo assim aplica-se de forma isonômica, pois nem sempre quem recebe um valor maior quer dizer que tem uma maior capacidade contributiva, pois entre duas pessoas que recebem um valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), se uma delas cuida filhos, tem um gasto alto com educação e com saúde enquanto a outra tem esse valor tão somente para si, logo essa terá uma capacidade contributiva maior, e a Constituição Federal nesse artigo supracitado levou em consideração isso podendo como, por exemplo, levar a ser descontado certo valor no Imposto de Renda de quem tem maiores gastos e possa se comprovar.

Portanto, como dito, em algumas hipóteses os impostos terão caráter pessoal.

Por fim, conforme entendimento de Paulsen (2012, p. 23):

Por outro lado, os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF, salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária.

Portanto o imposto não poderá ser afetado a um determinado fim específico, como cobrar um imposto para que com o dinheiro arrecadado em cima dele seja destinado somente para educação, como nesse exemplo ou qualquer outro que haja destinação certa para um imposto não é possível.

### 1.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme preconiza Paulsen (2017, p. 91):

A competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República em seus arts. 145 a 149-A. As possibilidades de tributação são, portanto, *numerus clausus*. Assim é que só poderão ser instituídos tributos que possam ser reconduzidos a uma das normas concessivas de competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Cassiane (2018, p. 112) dispõe:

No Brasil, temos uma tríplice repartição do Poder Público e uma curiosa participação que se dá em cada caso. União, Estados e Municípios têm seu Poder Legislativo, seu Poder Executivo; cada um tem uma parcela do poder, mas nenhum tem o poder tributário. Só o poder constituinte tem poder tributário e dele se utilizou, distribuindo as competências tributárias pela União, Estados e Municípios.

Logo, quando se fala em competência tributária que os entes federativos possuem, na verdade se fala em parcelas do poder de tributar, nas quais são elencadas pela Constituição da República Federativa, não podendo extrapolar o que foi delimitado. Portanto pode se falar em uma outorga advinda da CRFB/88 que estabelece limites e capacidade de instituição de tributos para União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

De acordo com Paulsen (2017, p. 91):

O exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la.

É comum o ente federativo invadir a competência de outro, ocorrendo assim uma cobrança de imposto indevida, como por exemplo, a União cobra ITR sobre um terreno que na verdade deveria se cobrar o IPTU, ou seja, estará havendo uma invasão de competência da União, havendo assim uma dupla tributação, o que não é permitido no ordenamento jurídico pátrio. Entretanto quando se cobra um imposto sobre os templos de qualquer

culto, o que ocorre não é uma invasão de competência, mas sim uma cobrança indevida pelo fato de estes serem imunes de impostos, portanto nenhum ente federativo pode cobrar impostos dos templos.

Para Harada (2017 p. 267):

No Estado Federal Brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, que são entidades juridicamente parificadas que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.

Conforme pensamento de Sabbag (2018, p. 69):

A competência tributária é intransferível, irrenunciável e indelegável (art. 7º, caput, do CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é administrativa e delegável”. No entanto, apesar de irrenunciável e intransferível, o exercício da competência tributária pode ser considerado facultativo, cabendo a cada ente tributante decidir sobre o exercício da competência tributária.

No mesmo sentido Paulsen (2017, p. 92):

A competência, como parcela do poder fiscal, é indelegável, ou seja, não pode a União, por exemplo, delegar aos Estados a instituição do Imposto de Renda, pois cuida-se de imposto federal concedido à União, exclusivamente, no art. 153,III, da Constituição, as funções fiscais (regulamentar, fiscalizar, lançar) são delegáveis, porquanto tal implica tão somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa ( posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas atribuições administrativas ( atribuições de fiscalizar e lançar).

Nota-se então que cada ente federativo tem os seus respectivos tributos a serem cobrados como, por exemplo, cabe aos municípios à competência de regulamentar, fiscalizar, lançar determinados tributos, é o que ocorre com IPTU e o ISS, que são impostos de competência municipal e ambos os impostos são pertinentes em se tratando dos templos de qualquer culto, pois em regra, no que pese ser de competência municipal a cobrança

desses impostos, não haverá incidência desses tributos para os templos, pois os mesmos são imunes a impostos.

Portanto, de acordo com esse exemplo, compete aos municípios regularem os seus tributos, mas não de qualquer forma, tem que estar em consonância com a Constituição da República Federativa do Brasil, ficando mais claro ainda o que seria a competência, que somente irá tributar conforme está expressamente estabelecido pela Constituição.

#### 1.4. CLASSIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Eduardo Sabbag (2018, p. 70) afirma que “A competência tributária pode ser classificada em: privativa, comum, cumulativa, residual e extraordinária”.

É importante salientar que as entidades federativas são autônomas, por isso que cada ente federativo tem suas competências próprias, que no caso seriam as privativas, bem como também haverá competências mútuas, pois no que pese não haver hierarquias entre os entes políticos é importante também ressaltar que em determinados assuntos à administração direta haja conjuntamente e a Constituição foi bem clara ao estabelecer isso.

Para Harada (2017, p. 267):

Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos.

Então se nota que há repartição de competência em matéria tributária quais sejam repartidos entre União, Estados e Municípios e por fim o Distrito Federal que cumula a competência tanto de Estado como também de Municípios, que como supramencionado pode ser essas competências cumulativas, privativas e concorrentes, residuais e extraordinárias.

Para o SABBAG (2018, p. 71):

A competência tributária comum refere-se aos tributos chamados vinculados, ou seja, as taxas e as contribuições de melhoria. Sendo assim a competência comum indica que a União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, poderão ser sujeitos ativos das taxas ou contribuições de melhoria, desde que realizem os fatos geradores de tais gravames contraprestacionais.

No mesmo sentido Paulsen (2017, p. 98):

A competência comum é aquela atribuída aos entes políticos em geral (União, Estados, e Municípios), como a de instituir taxas pela prestação de serviços específicos e divisíveis ou pelo exercício do poder de polícia, ou mesmo de instituir contribuições de melhoria pelas obras que realizarem.

Logo quando se fala em competência comum significa dizer que todos os entes federativos são competentes e que esse tipo de competência somente se aplica a taxas e contribuições de melhoria, no que tange, especificamente falando em matéria tributária.

Já quando se fala em competência cumulativa de acordo com Sabbag (2018, p. 71):

A competência cumulativa ou múltipla (art.147 da CF) diz respeito ao poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos territórios Federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial. O dispositivo faz menção tão somente a impostos, porém é comando plenamente aplicável às demais espécies tributárias.

Por conseguinte, percebe-se que quando se trata de competência cumulativa, significa dizer que irá cumular mais de um tipo de competência, como ocorre no Distrito Federal que cumula para si tanto as competências estaduais bem como as municipais, acontece isso também quando se trata de territórios federais, que não existem atualmente no Brasil, mas nada impede a criação dos mesmos, a competência tributária, nessa hipótese de territórios seria cumulativa para União, que iria ter de cobrar ao mesmo tempo os impostos federais bem como também os estaduais.

Nesta ocasião a União somente não iria cumular os para si os impostos municipais se porventura o território viesse a ter, nessa hipótese o município territorial seria o sujeito ativo competente para instituir os seus tributos em consonância com Constituição da República Federativa de 1988, obviamente respeitando seus limites.

Já no caso das competências privativas ocorrem de forma diversa da comum e da concorrente, conforme Paulsen (2017, pág. 98):

A competência privativa é aquela atribuída a um ente político em particular, como a relativa a impostos sobre a renda, sobre produtos industrializados (da União), sobre circulação de mercadorias (do Estado), sobre a prestação de serviços (do Município), ou mesmo a relativa a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse de categorias profissionais (da União) e contribuições de iluminação pública (do Município).

Fica nítido que somente um ente político será competente para instituir determinado tributo, na mesma linha de pensamento dispõe Sabbag (2018, pág.70):

É o poder conferido aos entes federativos para instituir impostos que estão enumerados na Constituição Federal. É competência privativa, na medida em que a própria Constituição já determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante.

Contudo, percebe que a competência privativa delimita que determinados tributos sejam instituídos por determinado ente federativo, distribuindo competências próprias para União, Estados e Municípios.

Por outro viés a competência residual atua de modo diverso, pois é a capacidade de instituição de novo tributo diverso do previsto na Constituição da República Federativa do Brasil, importante salientar que nesse tipo de imposto o único ente federativo que possui essa capacidade de instituir um imposto residual seria a União não expandindo para estados e municípios, conforme pensamento de Paulsen (2017, p. 99): A competência residual é aquela atribuída à União para a instituição de tributos sobre bases econômicas distintas daquelas já estabelecidas no texto constitucional.

De acordo com Sabbag (2018, p. 72):

A competência residual ou remanescente está disposta em dois dispositivos do texto constitucional: o art. 154, I, e o art.195, §4º. Diz respeito ao poder de instituir o tributo diverso daqueles já existentes. Por conta disso, diz-se competência residual.

Finalizando a classificação de competência tributária, há que se falar ainda em competências especiais que seriam os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais que de acordo com Sabbag (2018, p. 71): “A competência especial é o poder de instituir os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF). e as contribuições especiais (art.149 da CF).”.

Contudo é notório que qualquer ente federativo pode ser sujeito ativo na relação obrigacional tributária entre Estado e os templos de qualquer culto, pois como visto, existem competências tributárias que abarcam todos os entes políticos. Isso ocorre, pois como exemplificado no primeiro capítulo, os templos de qualquer culto podem ter diversos tipos de relações obrigacionais, como por exemplo, possuir bens móveis, imóveis (urbanos ou rurais), além de ter que contribuir com taxas, contribuição de melhoria, caso houver alguma.

Logo, podem advir diversos tipos de tributos sobre os templos, tanto de competência federal, estadual ou municipal, o legislador constitucional elenca um rol taxativo em seu artigo 150, na qual traz em seu texto as hipóteses em que a administração pública não poderá instituir impostos e na alínea “b” se encontra os templos de qualquer culto. A CRFB/88 é clara ao dizer impostos, como mencionamos anteriormente existem cinco espécies tributárias então os templos de qualquer culto são imunes somente a impostos, não sendo imunes aos demais tributos.

Mas é notório que entre esses, caso houvesse possibilidade, seriam de competência a capacidade tributária como IPTU e o ISS, por exemplo, dos municípios, ICMS dos estados, ITR da União. Portanto é importante ter ciência de quais são as competências tributárias e como é que ocorre a repartição das mesmas.

No que pese os impostos ora citados não poderem incidir sobre os templos, ocorrem falhas por muitas das vezes de ainda assim serem cobrados, nesse caso se resolve com a restituição tributária, pois se trata de cobrança indevida, por outro viés há tributos que podem ser cobrados que a imunidade tributária não poderia alcançar, como por exemplo, contribuição de melhoria que se trata de competência comum, ou seja, qualquer ente federativo poderia tributar o templo que se beneficia dela, desde que seja o ente federativo que realmente tenha propiciado essa melhoria.

O mesmo ocorre com as taxas, pois se algum ente político prestar um serviço específico e divisível que alcance os templos, também poderia sem sombra de dúvidas haver a cobrança de taxa.

Por fim, os templos de quaisquer cultos não são totalmente imunes de tributos, é o que será tratado no próximo capítulo mais a fundo, mas tão somente de impostos, restando, portanto, possibilidade de alguns entes federativos cobrarem tributos dos mesmos.

## 2. REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Tendo ciência da história dos tributos bem como o conceito atual deles e também tendo conhecimento das competências tributárias, saber a quem compete instituir, legislar, cobrar e a forma da repartição tributária em conformidade com a legislação pátria e com entendimento de renomados doutrinadores brasileiros é que então agora será abordado sobre as limitações do poder de tributar.

É de suma importância saber o conceito de imunidade tributária, isenção, hipótese de incidência e de não incidência, para então poder se avançar ao ponto central da presente monografia, que seria a limitação de tributar sobre os templos de qualquer culto, no entanto neste segundo capítulo serão tratados sobre esses conceitos para então no próximo ser tratado a fundo sobre a importância das imunidades dos templos bem como os abusos advindos desse instituto.

### 2.1. DA LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Quando se fala de uma limitação ao poder de tributar são hipóteses advindas da própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, portanto é uma forma de limitar a cobrança de determinado tributo que em uma ocasião comum se integraria a relação obrigacional tributária, entretanto, nos casos de limitações, apesar de haver aquele determinado fato gerador não incidirá algum tributo por alguma determinada limitação, como mencionado advindo da CRFB/88.

A limitação ao poder de tributar recebe diversos nomes distintos como, por exemplo, imunidade tributária, isenção tributária, hipótese de não incidência, portanto há algumas espécies distintas dentro do gênero limitação do poder de tributar, e há diferenciação entre elas que é importante ser compreendido.

Para Sabbag (2018, p. 21):

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão, ou até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

De acordo com Vittorio Cassone (2018, p.169): “Os institutos constitucionais da incidência, não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero são inconfundíveis, nos termos da CF/88.”

E ainda conforme entendimento de Paulsen (2017, p. 128):

A Constituição Federal arrola as limitações ao poder de tributar em seus arts.150 a 152. Algumas são gerais (art.150), outras específicas para a União (art.151) e outras para os Estados e municípios (art.152).

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art. 150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.

Como demonstrado são diversas as formas de limitações ao poder de tributar e com diferentes nomenclaturas, pois se tratam de modalidades diferentes as quais os doutrinadores se preocupam em fazer distinções, contudo fica demonstrado que a limitação da tributação mostra uma preocupação do constituinte para evitar abusos de tributos em determinadas situações, que seria, por exemplo, os casos de bitributação, os casos de tributos com efeito confiscatório, bem como também a observação aos princípios da legalidade, irretroatividade entre outros, ou seja, ferramentas importantes contra abusos do poder tributante.

Além disso, as limitações tributárias também têm um viés social, quando limita a tributação de impostos dos templos de qualquer culto por um exemplo, bem como há incentivos fiscais para pequenas empresas, ou seja, visa alcançar valores fundamentais para a sociedade como um todo.

Conforme dispõe Paulsen (2017, p. 129):

As limitações ao poder de tributar visam preservar valores fundamentais para o cidadão contribuinte. O papel das garantias outorgadas ao contribuinte e das imunidades tributárias normalmente diz respeito à preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa de Estado.

Assim sendo, a limitação ao poder de tributar impõe normas que irão limitar o poder estatal em si. Trata-se de limitação que recai sobre os entes federativos, sujeitos ativos de tributos e não do contribuinte em si, houve preocupação do constituinte originário em limitar a administração nessas ocasiões até mesmo para garantir a segurança jurídica, justiça, dignidade da pessoa humana bem como o princípio da isonomia.

## 2.2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Apesar do que já fora exposto, mesmo o tributo tendo caráter de custear o interesse público, há diversas limitações, que mesmo que determinado ente que foi escolhido pela Constituição Federal de 1988, ou seja, pelo poder constituinte originário, não poderá ser tributada, trata-se de hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, tendo como nome imunidade tributária.

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento de que as imunidades nada mais são do que princípios tributários pelos quais há uma limitação constitucional ao poder de tributar, e que se trata de direitos e garantias individuais sendo, portanto resguardados como cláusulas pétreas, ou seja, não podem ser modificados por emendas constitucionais, conforme dispõe o artigo 60, § 4º, da Constituição da República Federativa do Brasil:

**Art. 60.** A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

...

**§ 4º** Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

Logo, como dito, segundo o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal, não poderia ser mudado a imunidade tributária prevista na Carta Magna de 1988, elencado pelo constituinte originário.

Conforme entendimento em relação da imunidade tributária para Sabbag (2017, p.364):

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.

A imunidade tributária Para Minardi (2019, p.61):

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contida no texto da Constituição Federal, e que estabelece, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

De acordo com Rafael Novais (2018, p. 160): “Ao lado dos princípios tributários, as imunidades também se caracterizam como limitações ao poder de tributar em benefício do cidadão contra a atividade de cobrança realizada pelo poder público”.

Destarte, a imunidade tributária se trata de um instituto pelo qual os entes federativos abstêm-se de cobrar certos tributos, podendo recair a imunidade sobre qualquer tributo a depender como foi definido pelo constituinte. No caso dos templos de qualquer culto o único tributo que não incidirá para os mesmos serão os impostos, seja ele qual for, como, por exemplo: IPTU, ITR, ICMS, ISS.

Deve sempre levar em consideração que os impostos a serem imunizados precisam estar ligados aos templos de qualquer, ou seja, sempre atendendo a atividade fim religiosa.

### 2.3. ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A isenção tributária se difere do instituto da imunidade tributária, pois a imunidade tributária se trata de uma construção doutrinária que ao perceber a importância da não incidência desses tributos advindos da Constituição Federal houve essa nomenclatura ou “apelido” sendo acolhida por toda doutrina.

Já a isenção de tributos muitas vezes a própria lei lhe denomina de isenção e ao contrário da imunidade, esta advém de leis infraconstitucionais, ou seja, nesse caso também se dá o nome de hipótese de não incidência legalmente qualificada.

De acordo com o entendimento de Sabbag (2017, p. 368-369):

Como se pôde apreender, à luz das considerações iniciais expendidas, a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação. Daí se afirmar que, no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.

Para Josiane Minardi (2019, p.150): “A lei concede isenção para que determinada situação ou pessoa não esteja obrigada a pagar o tributo. Poderá ser concedida a certa região do território em razão de condições a ela peculiares”.

Conseqüentemente, há algumas diferenciações entre imunidade e isenção, não podendo haver confusões entre elas, enquanto uma decorre de lei a outra decorre da constituição, isenção pode ser revogada a qualquer momento, já imunidade de acordo com entendimento atual não poderá ser suprimida.

Sobretudo isso se torna uma das principais diferenciações entre esses dois institutos, sendo certo que em ambos haverá o benefício de não recolher determinados impostos, mas a imunidade por decorrer da CF/88 de certa forma tem mais força que uma isenção.

### **3. A EXTENSÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Tendo um breve conhecimento sobre a história das imunidades tributárias sobre os templos de qualquer culto bem como noções essenciais sobre os institutos apresentados, como exemplo, conceito de tributos, competência tributária e a sua repartição pelos entes federativos, bem como o conceito de limitação do poder de tributar que se divide em espécies das quais as principais são as imunidades tributárias e a diferenciação de isenções, é que se adentra na parte principal da presente monografia.

Será abordada agora a importância das imunidades tributárias sobre os templos de qualquer culto, bem como os alcances dessas imunidades segundo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, trazendo também os entendimentos doutrinários atuais colocando em questionamento o entendimento extensivo dos impostos imunes, como por exemplo, bens e serviços diferentes do templo em si.

Por fim, será colocado em questionamento se o grande abuso por parte dos líderes religiosos não seria motivo para mudanças no entendimento atual sobre a extensão da imunidade dos impostos.

#### **3.1 A IMPORTÂNCIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

De extrema importância são as imunidades tributárias como um todo, pois sempre está em prol de algo que seja nobre, como é o caso das imunidades tributárias aos templos de qualquer culto, tendo em vista que

garante que a fé de todos possa ser expressa de uma maneira livre, ou seja, tirando os embaraços para que os cultos sejam realizados, dessa forma garantindo também a laicidade do Estado.

Como dispõe Paulsen (2017, p.115):

A imunidade a impostos que beneficia os templos de qualquer culto abrange as diversas formas de expressão da religiosidade. Cuida-se de uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa outorgar imunidade aos templos onde se realizem os respectivos cultos. Está, portanto, a serviço da liberdade de crença e da garantia de livre exercício dos cultos religiosos, assegurada proteção aos locais de culto e às suas liturgias, conforme se colhe do art. 5º, VI, da CF.

Para Sabbag (2016 p. 601):

No plano do Direito Comparado 2, insta registrar que os países tendem a proteger e a estimular a fé dos cidadãos, afastando a tributação das igrejas e, de modo reflexo, incentivando sua proliferação.

Nos Estados Unidos, há desoneração veiculada por legislação ordinária, via instrumento de isenção, haja vista não se ter desenvolvido a teoria das imunidades; na Alemanha, as entidades religiosas são consideradas corporações de direito público (Constituição/49, art. 140), entretanto subsiste o imposto eclesiástico (*Kirchensteuer*), mas o Estado subvenciona as igrejas; no Uruguai (Constituição/96, art. 5º), há regra desonerativa para todos os impostos; no Chile (Constituição/81, art. 19, § 6º), os templos ficam livres de toda classe de contribuições.

Muitos países tratam esse tema das religiões sempre de forma a incentivar, alguns países concedem isenções, outras imunidades tributárias, como supracitado na Alemanha é tratado até mesmo como corporações de direito público, demonstrando assim a importância que dão aos templos em diversos países.

No Brasil, como já explicado anteriormente trata-se de imunidade tributária aos templos de qualquer culto, não cobrando nenhum tipo de imposto que esteja vinculado às religiões, isso, sem sombra de dúvidas é de grande valia, pois, se cobrado impostos muitos templos não se manteriam, logo não viriam a existir mais diversos templos.

Entretanto, deve ser analisado até qual ponto, de fato está ocorrendo o benefício ao templo em si, e não beneficiando somente determinadas pessoas que usam disso para benefício próprio, pois no Brasil existem muitos que utilizam dessas prerrogativas para enriquecimento próprio, o que acaba ocasionando injustiças com quem cresce de forma honesta tendo que pagar impostos, sendo certo que a carga tributária brasileira é bastante pesada.

Portanto deve haver uma fiscalização mais rígida do poder público quanto a esse tipo de enriquecimento por parte de determinados líderes religioso, para que não venha ocorrer esses tipos de abusos por parte dos mesmos, até mesmo por que não se pode generalizar, pois existem pessoas de boa fé e não podem sair prejudicadas, por irresponsabilidades de outrem, por isso hoje muito se fala no Brasil em acabar com as imunidades aos templos, mas não é interessante que isso ocorra, pois as religiões prestam um grande auxílio para sociedades em seus trabalhos sociais como um todo.

A importância das imunidades aos templos é grande, porém limitada deve haver alguns requisitos para que se possa ser dada, como por exemplo, atender a atividade fim religiosa, não visar lucro, sendo certo assim que não alcançará toda e qualquer religião.

Conforme dispõe Paulsen (2017 p.115):

Note-se que há um pressuposto essencial relacionado ao conceito de religião e que delimita o objeto dos templos de qualquer culto cuja prática é imunizada: a fé em algo imaterial que extrapola a vida física, mas que lhe dá sentido e a orienta, a transcendência. É preciso que esteja presente a tríplice marca da religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes.

Ao estar direcionada para a proteção da liberdade religiosa, a imunidade alcança os mais diversos credos, inclusive as igrejas e os movimentos religiosos em geral que não são predominantes na sociedade brasileira. Aliás, o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião, de modo que certas práticas que poderiam ser consideradas 'seitas', e não 'religiões', não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado. Mas não restam alcançados, por contraposição ao valor tutelado pela norma, as seitas satânicas, por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus.

Tanto a Igreja Católica, como as protestantes, Luterana, Anglicana, Batista, Metodista, Adventista, e outras Igrejas evangélicas, ou, ainda,

credos de origem africana, estão abrangidos. O STF entendeu, porém, que a imunidade dos templos não se aplica à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.

Então se percebe que há um pluralismo religioso alcançando diversos credos, pois de certo modo todos contribuem socialmente para a nação, isso está de acordo até com o preâmbulo da Constituição, pois se nota que o país apesar de ser laico o mesmo é teísta, ou seja, acredita em Deus, mas não tem uma religião oficial, havendo liberdade de crenças e incentivos para elas, ou seja, todas podem coexistir ao mesmo tempo e haver benesse a todas elas, desde que atendido determinados requisitos quais sejam, elevação espiritual, profissão de fé e a prática de virtudes.

Nada mais justo que haver imunidades de impostos às religiões que atendam esses requisitos, quais sejam, a elevação espiritual, profissão da fé e a prática de virtudes, pois são atitudes nobres que levam a sociedade a levar fé e esperança na humanidade bem como também a ajudar pessoas desacreditadas em si mesmas a crerem que são capazes de ter um futuro melhor e dessa forma também contribuir para o bem do próximo.

Contudo, por não ter uma religião oficial no Brasil às imunidades deve se dar, desde que atendido a lista tríplice dos requisitos ante exposto, o direito de todas as crenças a obterem a imunidade tributária.

É como dispõe Sabbag (2016 p. 602):

Esse modo de pensar, que pode ser intitulado de laicismo ou secularismo, veio dar espaço às instituições públicas e à sociedade civil, que mantendo total independência em relação aos dogmas religiosos, tende a rechaçar, ao menos teoricamente, a ingerência direta de qualquer organização religiosa nos assuntos de Estado.

Tal pluralismo religioso, na seara das religiões, corrobora o Estado de Direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem usufruir dele.

Ad argumentandum, a laicidade não se mostra como um comando definitivo, incidindo em termos absolutos à semelhança de uma “regra”, na lógica do “tudo ou nada”, mas, consoante a trilha conceitual de Robert Alexy, como um mandado de otimização, a ser efetivado, diante do caso concreto, no limite de sua possibilidade fática e jurídica, levando-se em conta a ponderação de princípios constitucionais.

Portanto independente de qual seja a religião, o que deve ser observado é a sua forma subjetiva de atuar, para então poder se dizer se a mesma pode ser beneficiada pelas imunidades ou não, não tendo em si uma regra específica, não é por que a igreja é católica ou evangélica, que são de maior proporção no Brasil, que automaticamente são imunes, pois deve atender os seus requisitos e não ser imunes puramente e simplesmente pelo seu título, ou seja se tem elevação espiritual, profissão de fé e a prática de virtudes estará atendido os requisitos de uma religião, logo deve ser imunizada de tributos.

Porém o que ocorre no Brasil é essa falta de fiscalização abrindo espaços para erros, sendo que diversas instituições, como já dito, e será mais bem demonstrado no decorrer do capítulo, utilizam dessas prerrogativas para enriquecimento próprio, sendo certo que assim se trata de um enriquecimento ilícito.

### 3.2 TEORIAS DOS ALCANCES DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Existem mais de um tipo de teoria em relação aos alcances das imunidades tributárias em se tratando dos templos de qualquer culto, sendo que alguns doutrinadores tratam do tema de forma a restringir mais essas imunidades, que no caso alcançaria tão somente os templos, já há outros que tratam o tema de forma mais ampliativa, ou seja, há diversas divergências entre os doutrinadores, mas é certo que a doutrina majoritária trata desse assunto de forma mais ampliativa.

De acordo com o entendimento de Eduardo Sabbag (2016 p. 606) “Em resumo, pode-se afirmar que 3 (três) teorias tentam definir o conceito de templo. Vamos denominá-las, para fins didáticos: (I) clássico -restritiva, (II) clássico -liberal e (III) moderna.”

Em vista disso, é imperioso saber sobre essas teorias antes de adentrar qual atualmente é adotada pelo sistema jurídico brasileiro.

Quando se trata da teoria clássica restritiva de acordo com o entendimento de Sabbag (2016 p. 607):

(I) Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa): conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, v.g., ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado templo-móvel (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus etc.); entre outras situações. Como defensores dessa concepção, aproximam-se Pontes de Miranda, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros 12.

Trata-se de uma teoria que restringe a imunidade aos templos tendo em vista que praticamente aquilo que não é templo não seria imune, levando em consideração que o templo seria o local onde ocorreria o culto, não importando se o templo fosse imóvel ou um templo móvel.

E ainda como dispõe Sabbag (2016 p. 607) em relação à teoria clássico-liberal:

(II) Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade): conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desonera-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres). Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carrazza e Hugo de Brito Machado.

Essa teoria como o próprio nome diz é ampliativa, facilita mais para os templos de qualquer culto a sua vida em relação aos mais diversos impostos, e nos dias de hoje é a adotada pelo sistema jurídico brasileiro, pois esta permite que sejam imunes todas as atividades relativas às religiões, ou seja, tudo que seja voltado e em prol dos cultos imune está de imposto, como exemplo de cemitérios que não objetivam lucro e somente é usado pela igreja, bem como estacionamentos, vendas de livros, alugueres, ou qualquer coisa

que seja passível de impostos, mas que venha ser revertido em prol da religião, não objetivando lucro próprio, seria está imune.

A jurisprudência dos Tribunais converge a este entendimento de que as imunidades aos templos de qualquer culto deve se estender para além dos espaços físicos dos templos de qualquer culto, com o fito de abranger patrimônio, rendas, bens e serviços, desde que estejam relacionados com a atividade da instituição religiosa.

Por fim a terceira teoria denominada como teoria moderna como preconiza Sabbag (2016 p.608):

Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da *universitas rerum*, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da *universitas juris*, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto. Como defensores dessa concepção, aproximam-se José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, entre outros.

Para Eduardo Sabbag (2016) essa teoria seria a mais adequada, tendo em vista o dinamismo que se encontram as religiões e ainda as mudanças jurídicas com suas variações que ocorrem bastante. É certo que para isso as religiões precisam de estruturas formais jurídicas e materiais, não sendo de certa forma a realidade de todas, logo a fim de atingir a justiça fiscal essa teoria seria a mais coerente.

Contudo, como demonstrado às três principais teorias acerca do alcance da imunidade tributária é certo que renomados doutrinadores se dividem em relação qual teoria seria a mais adequada pelo sistema brasileiro, sendo certo que todas têm seus relevantes motivos, seja na forma de atuação das cobranças, seja para evitar injustiças e até mesmo para serem evitadas corrupções nesse meio.

E, ainda há certos rumores que pedem até mesmo o fim das imunidades tributárias, porém de certa forma sem grande força, pois as principais três teorias que tem mais embasamento são as supracitadas, sendo certo que a imunidade tributária é de grande importância até mesmo no ponto

de vista Constitucional, pois a Constituição da República Federativa do Brasil deve ser respeitada e a mesma garante essa imunidade.

### 3.3. O ATUAL ENTENDIMENTO EM RELAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O atual entendimento doutrinário e jurisprudencial e que de fato é aplicado na prática é no sentido de que os templos de qualquer culto, tenham uma imunidade tributária em relação aos seus impostos de forma ampliativa, não ficando restrita somente ao templo em si.

É como dispõe o artigo 150, VI, 'b' § 4º da Constituição da República Federativa do Brasil:

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;

...

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.

Com base nesse artigo que surge o atual entendimento doutrinário e jurisprudencial e, também, com base nele que abre espaço para divergências, sendo esse um dos motivos pelos quais há teorias diferentes acerca da extensão ou restrição da imunidade tributária sobre os templos, mas precisamente a discussão se debruça em cima do termo “essenciais”, onde abre a discussão sobre o que seria ou não essencial para os templos.

De acordo com a inteligência de Sabbag (2016 p. 615):

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar

a Teoria Moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos:

- (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 está em si –, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.

Isso significa dizer, que a imunidade pode alcançar diversos impostos, não se tributando assim a instituição religiosa como um todo, como já exemplificado anteriormente, e isso gera diversos debates sobre o tema, no qual diz que isso gera aberturas para enriquecimento ilícito por parte de líderes religiosos, por essa razão há divergência entre os doutrinadores sobre a interpretação extensiva.

Por essa razão há doutrinadores que afirmam que deveria haver uma interpretação restritiva sobre o tema e ainda há inúmeras pessoas que dizem que deveria até mesmo acabar com essa imunidade tributária aos templos de qualquer culto.

Há um inconformismo por parte de muitas pessoas por verem diversos líderes religiosos ficando ricos alguns até milionários com forte auxílio das religiões, porém quem utiliza das religiões com esse propósito está agindo sem sombra de dúvidas em desconformidade com a CRFB/88, bem como ferindo diversas leis, inclusive cometendo crimes, pois na verdade a CRFB/88 não abre espaço para que pessoas utilizem da religião para ficarem ricos de forma ilícita.

Isto posto, sempre fica a dúvida, onde se questiona se a CRFB/88 abre brechas para corrupção, se o que ocorre com as religiões em relação ao dinheiro adquirido em benefício próprio o fator principal seria a imunidade tributária? E também se houvesse uma restrição na cobrança desses tributos adotando uma teoria de alguns doutrinadores onde o rol de imunidade de impostos seria menor, seria isso uma certa solução que poderia diminuir essas corrupções?

A resposta sem sombra de dúvidas para esses questionamentos é não, apesar de haver muitos que defendem que sem a imunidade ou a restrição destas ao templo diminuiria a prática abusiva dos malfeitores, porém não se deve levar para este lado, pois isso se trata de um benefício dado pelo constituinte originário com intenção, de defender a liberdade religiosa garantindo que a mesma prossiga com seus cultos sem embaraços e também de incentivar a quem contribui para a sociedade.

Seria isso nada mais do que justo, além de se tratar de um direito e garantia fundamental, sendo certo que essa imunidade se trata de uma cláusula pétrea, ou seja, não pode ser abolida nem mesmo com uma proposta de emenda constitucional com quórum qualificado.

Conforme dispõe Harada (2001, p.293):

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

Apesar de ser revoltante corrupções em um ambiente no qual deveria ser exemplo, pois isso de certa forma afeta diretamente pessoas que são alienadas por alguns líderes religiosos, é compreensível que tenha divergências em doutrinárias a fim de sair em defesa talvez dessas pessoas, ou também gera revolta o fato de que pessoas que trabalham de forma honesta e tem toda dificuldade de pagar impostos venha a concorrer com um outro comércio disfarçado de religião e por esse motivo gera debates acalorados.

Porém, não se deve suprimir, ainda que houvesse a possibilidade, direitos e garantias fundamentais, por conta de corruptos, o que deve ser cobrado mais arduamente é uma rígida fiscalização, e buscar outros meios para que se puna quem comete atos ilícitos, e existem os meios para isso.

Logo, os que devem ser punidos, são os que de fato atentam de forma desfavorável com a lei e utilizam da fé alheia bem como a benesse constitucional para enriquecer.

Abolindo ou suprimindo direito quem sairá prejudicado é quem age de acordo com a lei, ou seja, os que contribuem para a sociedade, dessa forma punindo inocentes, sendo certo, que os corruptos não irão parar de cometer atos ilícitos caso não tenha fiscalização.

Piccinini (2017) declara em seu artigo:

Portanto, nas igrejas evangélicas, temos o pastor titular ou presidente com a responsabilidade de manter os padrões éticos, morais e legais da sua instituição, sob pena de se sujeitar ao poder regulatório e de sanção do Estado e sofrer as consequências legais de eventuais atos ilícitos, inclusive pessoalmente.

Neste aspecto, temos então que ainda que um direito constitucional, o benefício tributário às entidades religiosas poderá ser revogado, perdendo a entidade religiosa a imunidade, caso fiquem comprovadas práticas deturpadas na esfera financeira, tais como desvio da finalidade, enriquecimento ilícito de dirigentes, favorecimento indevido ou confusão patrimonial.

No mesmo sentido dispõe Ichihara (2000, p. 240):

Entende-se que o desvirtuamento da atividade, com enriquecimento ilícito de seus dirigentes, remessa de recursos ao exterior, utilização de meios coercitivos (espirituais) visando tomar o patrimônio dos fiéis etc. Uma vez comprovado, importa na perda da imunidade.

Por fim, fica nítido que falta na prática fiscalização por parte do poder público para poder regular de forma subjetiva as imunidades dos templos de qualquer culto, ou seja, levar em consideração a realidade de cada templo de qualquer culto e não de forma genérica, como exemplo, se é católica, evangélica, candomblé já está imune. Isso na prática influencia para o enriquecimento ilícito, logo deve ser levada em consideração a realidade de cada templo para evitar que venha ocorrer enriquecimento ilícito e corrupção nesse meio.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tratar do tema imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto é desafiador, tendo em vista que sempre quando se trata de religiões, de certa forma está mexendo com a fé alheia, isso exige muito cuidado, pois as crenças são subjetivas e a proposta do presente pesquisa foi tratar o tema da maneira mais imparcial possível, buscando uma análise jurídica, sobretudo na abordagem doutrinária acerca do tema.

Para os pesquisadores da área também é outra tarefa de grande desafio, pois encontrar fontes de pesquisa que aprofundam nesse assunto nem sempre é fácil, entretanto sem sombra de dúvidas é um assunto importante para se debruçar, até por que de certa forma envolve a sociedade como um todo bem como o poder público.

O estudo da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto nos traz uma conclusão de que há diversos posicionamentos acerca do tema, quais sejam, sobre a extensão, restrição ou até mesmo para os mais extremistas a extinção das imunidades tributárias, muitos procuram nisso uma solução para acabar com o enriquecimento ilícito por parte dos líderes religiosos, e a Constituição da República Federativa de 1988 garante a liberdade religiosa, bem como inclui as imunidades tributárias em um rol taxativo, no qual se encontra os templos de qualquer culto.

Nisso não inclui somente os templos em si, pois a CRFB/88 garante imunidade também ao patrimônio, às rendas e aos serviços, sendo certo que apesar de haver corrupção como falado no decorrer do trabalho, não é a CRFB/88 que dá aberturas à corrupção, seria o mesmo que dizer que no Brasil existem pessoas que cometem crimes por que a lei tem brechas.

Ou seja, colocar a culpa em um benefício para justificar a falha alheia não seria o caminho, o mais coerente é exigir dos órgãos públicos fiscalizações mais severas para punir quem comete atos ilícitos aproveitando desta benesse, e não querer abolir ou restringir direitos e garantias fundamentais fornecidos pelo constituinte originário que protege a liberdade consciência e de crença, bem como, livre exercício dos cultos religiosos.

É imperioso salientar, que as imunidades tributárias são de fundamental importância para a manutenção para o funcionamento dos templos de qualquer culto, sem os quais dificilmente subsistiriam, sendo certo que estes não funcionam como uma atividade econômica, logo depende desse benefício.

Portanto, de acordo com os fatos analisados, abolir ou até mesmo restringir esses direitos seria atentar contra a própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atingindo direitos e garantias fundamentais que asseguram o exercício da prática religiosa, bem como a liberdade de crença.

É certo que a presente monografia não tenta esgotar o assunto ou levá-la a um patamar de verdade absoluta, entretanto o objetivo é no sentido de que não deve haver supressões do direito às imunidades dos templos, claro que deve ser sempre analisado de forma subjetiva, pois de fato existem inúmeros líderes religiosos que ficaram milionários de forma desonesta.

No entanto deve ser analisado o caso concreto em si, para quem usa as atividades religiosas para enriquecimento próprio por óbvio não há o direito à imunidade, já quem as usam de boa fé e atende os seus requisitos deve lhe ser garantido esse direito.

Portanto, deve sempre haver uma interpretação sistemática constitucional no caso concreto, sempre devendo ponderar os princípios de um lado proteção à religião e de outro a livre concorrência econômica, pois se estiver ferindo a livre concorrência econômica nesses casos não se deve entrar a imunidade tributária, mas para quem não tem essa intenção, que fique sempre a disposição esse benefício nobre deixado pelo poder constituinte.

## REFERENCIAIS

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172 1966. **Código Tributário Nacional de 1966**. Brasília DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)

CASSIANE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28 ed., São Paulo. Editora Atlas. 2018.

HARADA, Kiyoshy. **Direito Financeiro e Tributário: Atualizado de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**, 8 ed. São Paulo. Editora Atlas. 2001.

HARADA, Kiyoshy. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed., São Paulo. Editora Método. 2018.

MINARDI, Josiane. **Tributário Teoria e Prática**. 11 ed., Salvador. Editora Jus Podivm. 2019.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 9 ed., São Paulo, Saraiva Jur, 2019.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3 ed., São Paulo. Editora Método. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. Ed., Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed., São Paulo. Editora Saraiva. 2017.

PICCININI, Taís. **A Possibilidade de Perda da Imunidade Tributária Pelas Entidades Religiosas**, Disponível em:  
<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI254761,61044-A+possibilidade+de+perda+da+imunidade+tributaria+pelas+entidades>. Acesso em: 21 out. 2019.

SABBAG, Eduardo. **MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**, 8 ed., São Paulo. Editora Saraiva Jur. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed., São Paulo. Editora Saraiva Jur. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6 ed., São Paulo. Editora Método. 2018.