

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E SUA
ABRANGÊNCIA CONFORME INTERPRETAÇÃO DA NORMA
CONSTITUCIONAL**

**IMMUNITY TAX OF RELIGIOUS TEMPLES AND THEIR SCOPE ACCORDING
TO THE INTERPRETATION OF THE CONSTITUTIONAL STANDARD**

Kemilly Silva Ribeiro

Graduanda em Direito, Faculdades Alfa Unipac Teófilo Otoni – MG, Brasil, E-mail:
kemilly.silva.ribeiro@hotmail.com

Marcos Ramos Cardoso

Graduando em Direito, Faculdades Alfa Unipac Teófilo Otoni – MG, Brasil, E-mail:
ramos-cardoso2012@bol.com.br

Alex Soares de Barbuda

Professor Orientador, Faculdades Alfa Unipac Teófilo Otoni – MG, Brasil, E-mail:
alexbarbuda.unipac@hotmail.com

Resumo

O presente artigo tem o objetivo de discutir as abrangências e limitações da norma constitucional de imunidade tributária dos templos religiosos. A imunidade dos templos é um benefício fiscal previsto no art. 150, VI, alínea b, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 que dispõe vedação expressa à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em instituir impostos sobre os templos de qualquer culto, compreendendo apenas o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados as finalidades essenciais. No decorrer do trabalho é exposto a origem da imunidade, seu conceito e seu alcance. Além disso, é discutido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a interpretação da norma quanto aos fins essenciais previstos na Constituição como requisito para a concessão da imunidade e os riscos da extensão da norma constitucional. O tema abordado será explanado numa perspectiva de estudo documental, com pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, diante do cenário atual.

Palavras-chave: Imunidade; Templos religiosos; Tributos; Impostos; Constituição Federal.

Abstract

This article aims to discuss the scope and limitations of the constitutional norm for tax immunity of religious temples. The immunity of temples is a tax benefit provided for in art. 150, VI, paragraph b, of the Federal Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, which expressly prohibits the Union, the States, the Federal District and the Municipalities from instituting taxes on the temples of any cult, comprising only the patrimony, the income and services, related to essential purposes. In the course of the work, the origin of immunity, its concept and its

scope are exposed. In addition, the Federal Supreme Court's position on the interpretation of the rule regarding the essential purposes provided for in the Constitution as a requirement for granting immunity and the risks of extending the constitutional rule is discussed. The approached theme will be explained in a documental study perspective, with bibliographic and jurisprudential research, in view of the current and common scenario.

Keywords: Immunity; Religious temples; Tributes; Taxes; Federal Constitution.

1. Introdução

A imunidade tributária é uma garantia constitucional para assegurar a liberdade religiosa, o livre exercício e proteção aos cultos, conforme previsão constitucional do artigo 5º, inciso VI da Constituição Federal. Por longos anos, essa imunidade foi concedida de forma tácita ou por meio de legislação ordinária, no entanto, em 1946 a norma ganha *status* constitucional.

A Constituição atual veda expressamente à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios de instituir impostos sobre os templos de qualquer culto, compreendendo somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais, conforme artigo 150, inciso VI, alínea b. Diante disso, tendo em vista a falta de norma infraconstitucional para regulamentação complementar, a norma deve ser interpretada amplamente, alcançando também todas as crenças religiosas.

O presente artigo possui a finalidade de discorrer sobre o alcance dessa imunidade, analisando seus fins essenciais definidos na Constituição, os riscos de uma interpretação excessivamente extensiva e seus efeitos para a sociedade e o Estado, demonstrando assim a necessidade de uma regulamentação com delimitação clara para a concessão deste benefício fiscal.

Por fim, corroborando com o desenvolvimento, o estudo apresenta análises de propostas legislativas de 1993 e 2020 acerca da imunidade dos templos religiosos, observando o cenário atual.

2. Imunidade tributária

A imunidade tributária decorre de normas constitucionais que limita o poder de tributar, dispensando de realizar pagamento de tributos a determinados entes,

matérias ou fatos definidos na Carta Magna. A imunidade é prevista no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A Constituição Federal de 1988 previu expressamente a limitação ao poder de tributar, conforme a vedação explícita do seu artigo 150 aos entes competentes. Essa limitação garante ao contribuinte ser tributado de acordo aos parâmetros estabelecidos na norma constitucional.

Eduardo Sabbag afirma que as limitações ao poder de tributar são qualquer restrição imposta pela Constituição Federal às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras (SABBAG, 2020).

Fortalecendo o assunto, Alexandre Mazza em sua obra descreve sobre a natureza jurídica das imunidades tributárias:

Assim como os princípios tributários, as imunidades têm natureza jurídica dúplice, na medida em que são, ao mesmo tempo, limitações constitucionais ao poder de tributar, restringindo o poder do Fisco de instituir tributos, e também garantias fundamentais do contribuinte (MAZZA, 2019, p.436).

Considerando a natureza dúplice da imunidade tributária conforme mencionado, compreende-se que o afastamento destes tributos mencionados na Constituição Federal são restrições ao Estado para defender interesses da comunidade e assegurar a efetividade das garantias fundamentais dos contribuintes definidas na Carta Magna. Diante disso, a norma de imunidade tributária é considerada cláusula pétrea, pois assegura direitos fundamentais.

Dessa forma também é o entendimento de Sabbag:

Com efeito, as imunidades tributárias delineiam exonerações justificadas teologicamente, uma vez que o legislador constituinte deliberou prestigiar valores constitucionais consagrados, tais como a liberdade religiosa, liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc. (SABBAG, 2020, p. 67).

Corroborando Carneiro com o entendimento de Sabbag, no entanto, afirma que esse entendimento já foi diverso, admitindo-se até mesmo como um autêntico privilégio, como nos casos das imunidades dos nobres e da Igreja frente ao poder do Rei (CARNEIRO, 2006).

A dispensa ao pagamento de tributos era usada para conferir privilégios a determinadas classes. Entretanto, conforme dispõe a Constituição Federal vigente, todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Dessa forma, percebe-se que o entendimento sobre imunidade tributária teve alteração, deixando de ser visto como um mero privilégio.

A imunidade tributária e a isenção são hipóteses de exoneração do pagamento do tributo. Paulo Caliendo diferencia a imunidade e a isenção:

A imunidade se diferencia das isenções por diversas razões, dentre as quais podemos destacar a diferença de estatura normativa. Todas as imunidades possuem estatura constitucional, enquanto as isenções representam casos de não incidência legal. Não importa a denominação utilizada, o que interessa é a sua natureza. Se houver um caso denominado de não incidência ou isenção no texto constitucional, este terá a natureza de imunidade, mesmo que o texto a denomine de "isenção". Este entendimento de encontra assumido pelo STF no julgamento do RE 168.110, que assim entendeu que mesmo que a Constituição "[...] aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade" (CALIENDO, 2020, p. 231).

Assim, percebe-se que a imunidade tributária decorre de norma constitucional e a isenção de norma infraconstitucional. Observa-se pelo texto da norma que a imunidade impede o Poder Público de legislar instituir impostos, já a norma de isenção exclui o crédito tributário, conforme previsto no artigo 175, inciso I do Código Tributário Nacional.

Destaca-se também que as imunidades alcançam apenas os impostos. Acerca disso, discorre Sabbag:

Ao analisarmos o art. 150, VI, "a", "b", "c", "d" e "e" da CF, notamos que o

referido preceptivo afasta apenas a incidência de impostos. Assim sendo, as situações protegidas pela presente regra imunizante, não estarão livres, entretanto, da incidência habitual das outras exações, como das taxas ou das contribuições de melhoria. Como exemplo, podemos dizer que sobre os templos o IPTU não incidirá, entretanto haverá a incidência normal de uma taxa de coleta de lixo; ainda, sobre o diretório do partido político, não incidirá o IPTU, mas sobre ele recairá a sujeição passiva da contribuição de melhoria (SABBAG, 2020, p. 68).

Conforme mencionado o artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, as imunidades nele previsto são definidas como imunidade recíproca, a imunidade dos templos religiosos, dos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil e seus suportes materiais ou arquivos digitais.

Dessa forma, percebe-se que a imunidade tributária é uma garantia instituída pela Constituição Federal que limita o poder de tributar em face de matéria definidas por esta, objetivando preservar valores constitucionais.

3. Imunidade dos templos de qualquer culto

A Religião Catholica Apostolica Romana sempre fez parte da República Federativa do Brasil e foi declarada a religião oficial do Império na Constituição de 1824 em seu artigo 5º. O texto Constitucional não era expresso, mas os templos eram dispensados de realizar o pagamento de tributos, o Estado não cobrava tributos das igrejas católicas, limitando o poder de fiscalização sobre essa entidade (CARNEIRO, 2006, p. 83).

Sabbag afirma que “no plano do Direito Comparado, insta registrar que os países tendem a proteger e estimular a fé dos cidadãos, afastando a tributação das igrejas e, de modo reflexo, incentivando sua proliferação” (Sabbag, 2012, p. 323). Conforme mencionado pelo autor, o afastamento da tributação incentiva a liberdade religiosa, respeitando a garantia constitucional, em específico no Brasil.

O autor exemplifica o afastamento dos tributos sobre os templos em outros países, da seguinte forma:

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 (SABBAG, 2012, p. 323).

Dessa forma, é possível perceber que cada país concede o benefício do afastamento dos tributos conforme sua legislação interna e suas limitações, alguns países concedem de forma mais amplas e outros de forma mais restrita. No Brasil, este benefício era atribuído apenas para a religião católica, que era a religião oficial, no entanto, tendo em vista que atualmente é considerado um Estado Laico, o benefício alcança todas as religiões, sem distinção.

A imunidade tributária dos templos no Brasil, com o advento da Constituição Federal de 1891, passou a ter um contorno mais evidente, vedando aos Estados e a União de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos, conforme previsto em seu artigo 11, 2º), CF/1891. O texto constitucional sobre os templos permaneceu inalterado nas Constituições de 1891, 1934 e 1937. Para Sabbag, durante o período republicano até a Carta Magna de 1937, a intributabilidade das religiões se deu por meio de legislação ordinária (SABBAG, 2012).

Somente com a promulgação da Constituição Federal de 1946, o ordenamento jurídico passou a prever expressamente, com estrutura constitucional, a imunidade tributária dos templos religiosos, ao vedar de forma clara e objetiva a cobrança de impostos incidentes sobre suas rendas, disposto em seu artigo 31, inciso V, alínea “b”.

Atualmente a Constituição Federal da República do Brasil estabelece imunidade tributária aos templos de qualquer culto, sem distinção de religião. Dessa forma dispõe o seu artigo 150, inciso VI, alínea “b”, §4º:

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.

Além do requisito previsto quanto às finalidades essenciais, a norma delimita essa imunidade vedando a aplicação em determinados tributos. Assim prevê o artigo 150, inciso VI, alínea “b”, §1º, CF:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Os tributos definidos neste artigo que não serão incluídos no benefício fiscal da imunidade por determinação constitucional são: empréstimos compulsórios para atender as despesas extraordinária, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; imposto de importação de produtos estrangeiros; imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; impostos extraordinários. Ademais, os tributos referidos ultrapassam os fins essenciais e a função social pretendida pela norma imunizante.

Essa norma de imunização dos templos de qualquer culto aos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, relacionados com as finalidades essenciais, visa promover a inviolabilidade da liberdade religiosa, assegurar o livre exercício dos cultos religiosos e garantir a proteção aos locais de cultos, previstos no artigo 5º, inciso VI da Constituição Federal.

Ademais, considerando os elevados valores destinados aos tributos, caso as entidades religiosas fossem tributadas, poderiam sofrer grandes dificuldades financeiras, o que poderia levar à extinção de tais instituições. Desse modo, o afastamento da tributação dos impostos é uma forma de estimular a permanência e a expansão de religiões no País, conservando a valorização cultural.

De acordo com Schoueri, templos são os locais ou recintos, de acesso público, em que se celebra o culto, isto é, em que o homem expressa sua religiosidade. Para este autor, os templos são direcionados para uma função pública, considerando que exercem uma atividade voltada para a sociedade num todo (SCHOUERI, 2019).

Dessa forma, compreende-se que a imunidade aos templos não é um privilégio concedido a determinado ente, mas sim a aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, garantindo os direitos individuais e coletivos dos cidadãos, previstos no artigo 5º, inciso VI da Constituição Federal.

4. A abrangência da imunidade tributária dos templos religiosos conforme a interpretação da norma constitucional

A norma constitucional que institui a imunidade tributária dos templos religiosos é uma norma de eficácia plena, possuem aplicabilidade imediata, direta e integral, não possuindo legislação infraconstitucional para regulamentar este direito, pois são capazes de produzir todos os efeitos. Diante disso, torna-se questionáveis os limites e as abrangências desta norma.

A Constituição dispõe que a imunidade dos templos compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Diante disso é necessário analisar a hipótese de incidência do tributo com a norma imunizante, analisar a finalidade deste fato, se cumprem os requisitos constitucionais de serem essenciais, para constatar se este está coberto pela imunidade tributárias dos templos.

Para Sabbag diante do termo “entidade”, o templo estará desimpedido de desempenhar atividades conexas, que tenham correspondência fática com o objetivo eclesiástico. Dessa forma, a doutrina entende que é beneficiária dessa imunidade não só o local que ocorre os cultos, mas também outros templos que desempenham atividades conexas, relacionadas com as finalidades essenciais, como os centros pastorais ou de formação, locais de reunião, administração, residências de padres e demais encarregados que exercem trabalhos da igreja (SABBAG, 2020).

Assim, os templos podem possuir diversas propriedades imóveis, disponibilizar estas propriedades para aluguel de terceiros, permanecendo imune de IPTU e ITR, conquanto que comprovem que a propriedade é utilizada para fins essenciais e que o dinheiro percebido dos alugueis são revertidos para a finalidade essencial. Ademais, considerando que há uma presunção da destinação para fins essenciais, cabe ao Poder Público fiscalizar e os templos comprovar o

cumprimento do requisito constitucional para permanecer com o benefício da imunidade.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal decidiu em recurso extraordinário, com interpretação ampliativa quanto aos fins essenciais do patrimônio, renda e serviços dos templos religiosos e quanto ao termo “templo” aderindo a concepção do templo-entidade. Assim decidiu o STF em julgamento do RE 325.822:

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 (Supremo Tribunal Federal. RE 325822, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004).

Agregando ao posicionamento deste recurso extraordinário, é o entendimento também da súmula vinculante nº 52 do Supremo Tribunal Federal. Assim dispõe:

Súmula Vinculante 52

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

A súmula vinculante nº 52 refere-se à imunidade tributária dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. A imunidade destas entidades, do mesmo modo como a imunidade dos templos compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais, conforme art. 150, inciso VI, §4º da Constituição.

Assim, o doutrinador Renato Grilo entende que esta súmula é aplicável a imunidade dos templos. Ressalta que a vedação se refere a utilização do lucro para repartir entre os gestores dos entes, devendo destinar às finalidades da

atividade. Dessa forma, fortalece o entendimento que as imunidades previstas na alínea “b” e “c” assemelha-se, fundamentado na jurisprudência.

Fundamentado no posicionamento extensivo do Supremo Tribunal Federal, Roberto Caparroz defende que serão imunes as rendas obtidas por meio de aluguéis, inclusive de imóveis utilizados por terceiros e sem finalidade religiosa, pois o objetivo da imunidade, segundo o STF, é que o dinheiro arrecadado seja revertido para a atividades religiosa, destinando-se à sua manutenção (CAPARROZ, 2020).

De igual modo é o entendimento quando se trata de cobrança para utilização do estacionamento pertencente a entidade religiosa, sendo este imune aos impostos, visto que é patrimônio da entidade, devendo ter os recursos auferidos destinação para os fins essenciais do templo. Acerca disso, discorre Alexandre Mazza:

Ainda que haja cobrança pela utilização do estacionamento, ou de qualquer outra área, a eventual exploração econômica de partes anexas ao templo não afasta a incidência da imunidade, exceto se o fisco provar que os recursos captados não são utilizados nas finalidades essenciais da instituição religiosa (art. 150, §4º, da CF). De qualquer forma, há uma presunção relativa de que os recursos captados são afetados às finalidades religiosas. Cabe ao Fisco fazer prova em sentido contrário (MAZZA, 2019, p.473).

As rendas auferidas por atividades das entidades religiosas como casamentos, batizados, missas, festas, dízimo e atividades com finalidade de recebimentos de fundos não incidiram IR (imposto de renda). Assim como não incidiram ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) sobre a comercialização de velas, artigos religiosos, terços, imagens, entre outros (ALMEIDA, 2018).

Diante do exposto, é notável que existe a possibilidade de as entidades religiosas desenvolverem atividades comerciais com o fim obter lucros, conquanto que estas comprovem que estes serão destinados para os fins essenciais. Essa compreensão extensiva da norma constitucional proporciona um desvio da finalidade da imunidade, facilita evasões fiscais e atribui privilégios às entidades se desenvolverem no ramo comercial, ferindo a livre concorrência.

Para Cláudio Carneiro a decisão do Recurso Extraordinário nº 325.822 do STF estendeu a interpretação quanto à imunidade religiosa, fundamentando que se

entende por finalidade essencial como a finalidade religiosa e não econômica. Defende o autor em sua obra:

Essa vinculação deve ser a relação com a finalidade essencial das entidades que, como se trata de templos de qualquer culto, entender-se-á a finalidade religiosa. Daí, não haver uma compatibilidade com a extensão desta imunidade a lotes vagos e prédios comerciais das entidades religiosas, principalmente quanto a estes últimos, por possuírem finalidade econômica, exteriorizando assim a capacidade contributiva e, assim sendo, não há como se firmar que um imóvel comercial não desempenha atividade econômica. Logo, exterioriza riqueza que, por sua vez, em tese, gera tributação (CARNEIRO, 2006, p. 99).

Corroborando também Sacha Coelho que a imunidade deve se referir a fins educacionais e assistenciais. Defende que as casas dos padres e demais patrimônios devem incidir tributos, pois a imunidade é do templo e não da ordem religiosa. Alega que estas poderiam gozar de isenções quanto a seus bens, renda, serviços, indústria e atividade, mas não imunidade. Em face disso, o autor tem o posicionamento que os terrenos arrendados para estacionamento, lotes vagos, imóveis alugados e demais que se voltem a fins econômicos devem incidir tributo (COELHO, 2020).

Regina Helena Costa define finalidades essenciais como aquelas inerentes à própria natureza da entidade, assim, a finalidade dos templos é relacionada à religiosidade, constituída pela prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e assistência moral e espiritual aos fiéis (COSTA, 2021).

As entidades religiosas visam garantir a liberdade de consciência e crença. Dessa forma, mesmo que essas entidades necessitem sustentar a atividade para garantir a continuidade dos serviços, a finalidade essencial desta é estimular a fé e prestar assistência religiosa aos seres humanos.

Mesmo Sabbag possuindo entendimento que essa imunidade é estendida para atividades conexas, diante da utilização do termo entidade, este argui que a imunidade deve cessar a partir do momento em que o templo passa a exercer atividade econômica em caráter empresarial, pois coloca em risco o regime de livre concorrência (SABBAG, 2012).

Não concordando com esta imunidade, o Deputado Eduardo Jorge, propôs Projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 176-A/93) com o objetivo de suprimir a imunidade tributária aos cultos religiosos. Alegava o Deputado em sua justificativa

do projeto que todos devem contribuir para o fim comum, de acordo com sua capacidade econômica e que o constituinte de 1946 não previa que a imunidade tributária poderia ser utilizada para evasão fiscal.

Outro movimento que também tem o mesmo objetivo de pôr fim a imunidade tributária dos templos, é a sugestão popular (SUG 2/2015) que tramita no Senado Federal, proposta por Gisele Suhett Helmer, que alega em sua exposição que num Estado laico não faz sentido dar imunidade a uma parcela das instituições do Brasil apenas porque são religiosas. Defendem que qualquer organização que permita o enriquecimento de seus líderes e membros devem ser tributadas.

Em sentido adverso, tramita na Câmara dos deputados dois projetos de lei complementar nº165/2020 e 21/2020 o qual buscam uma extensão da norma da imunidade, para abranger as atividades diretas ou indiretamente relacionadas para os fins essenciais, argumentam dar mais clareza a norma. No entanto, essa expansão pode facilitar a participação dos templos no comércio, com o objetivo lucrativo. Outrossim, no projeto de nº 165/2020, dispõe que essa expansão não inclui realização de atividades com fins lucrativos, mas para que isso não ocorra seria necessária uma fiscalização de maior rigor. Além disso, os dois projetos citados defendem que para a manutenção dessa imunidade, deverá os templos manterem a regularidade dos encargos trabalhistas, tributários e previdenciários.

Os projetos referidos possuem fim de alterar a norma constitucional mediante o Poder Legislativo. Entretanto, a supressão da imunidade é um retrocesso à um direito adquirido aos cidadãos. Outrossim, o condicionamento desse benefício à quitação e regularidade de encargos trabalhista, tributários e previdenciários representam uma limitação ao direito, extrapolando ao objetivo desta norma constitucional.

5. A conservação da imunidade religiosa *versus* a fiscalização tributária

Os templos religiosos não possuem fins econômicos, diante disso, a conservação da imunidade tributária é de suma importância para existência e manutenção destas entidades, observado os limites dessa imunidade.

Destaca-se que a imunidade dos templos religiosos garante direitos individuais previstos na Constituição, deste modo, não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir esses direitos e garantias individuais,

conforme previsto no artigo 60, §4, inciso IV da Carta Magna. Portanto, a extinção da imunidade dos templos de qualquer culto é inconstitucional.

Argumenta o doutrinador Sacha Coelho que quando o Estado tributa os templos é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita (COELHO, 2020).

Desse modo, percebe-se que o objetivo do Estado não foi conceder um privilégio, mas sim, um benefício fiscal as entidades religiosas limitando aos seus fins essenciais, sendo estes fins religiosos e não econômico.

Entretanto, para que não corra o desvio da finalidade da imunidade religiosa, evasão fiscal, fraudes e atividade ilícitas é necessário rigor na fiscalização do exercício dessa imunidade, para constatar irregularidade e enriquecimento ilícito por parte dos responsáveis. Porém, considerando a presunção de que os lucros auferidos por atividades serão destinados para os fins essenciais dos templos, dificultam o exercício da fiscalização, ocorrendo a falta de controle sobre a arrecadação dos recursos.

Diante da necessidade da fiscalização pelo Estado, discorre Claudio Carneiro:

Outro argumento que poderia ser utilizado em defesa da imunidade de bens com exploração econômica é no sentido de que a renda obtida com essa exploração econômica seria revertida em prol de benfeitorias, custeios e desenvolvimento do templo e da atividade religiosa, ou seja, revertida para as suas atividades essenciais. Tal entendimento seria plausível se essas entidades religiosas possuíssem uma escrituração contábil regular que comprovassem tais investimentos, ou seja, que comprovassem a reversão do lucro auferido nas finalidades essenciais da entidade. Sem tal comprovação, ficaria a simples presunção de que tal “riqueza”, tal montante, seria ou deveria ser reaplicado. A ausência de escrituração como fundamento concessivo da imunidade feriria também o princípio da isonomia com outras entidades ou até mesmo sociedades comerciais que, por força legal, são obrigadas a fazê-lo (CARNEIRO, 2006, p. 101).

Ressalta o autor que para a exploração econômica por entidades beneficiárias da imunidade dos templos há a necessidade da comprovação da reversão dos lucros aos fins essenciais através de escrituração contábil, considerando que sem a comprovação, considera-se presumido a reversão.

No mesmo sentido, Sabbag defende que a supressão da imunidade não seria a melhor solução e que a escrituração contábil seria uma exigência inibitória de abusos. Acerca disso, contribui:

Nesse passo, não cremos que a supressão da norma imunitória venha a ser a melhor solução. Todavia, uma regulação da fruição da benesse constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea “c” do mesmo inciso VI do art. 150 da CF, que se atêm ao cumprimento dos requisitos impostos pelo art.14 do CTN – tema a ser estudado no próximo capítulo-, pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulos de templos (SABBAG, 2012, p. 342).

Conforme mencionado pelo ilustríssimo doutrinador, a legislação infraconstitucional condiciona a fruição deste benefício fiscal com o cumprimento de requisitos, sendo que na falta desde poderá a autoridade competente suspender o benefício. Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

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

A previsão legal do Código Tributário condiciona o cumprimento destes requisitos citados à imunidade tributária dos partidos políticos, das entidades

sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Além disso, os serviços alcançados por esse benefício serão os que são diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades, previstos nos estatutos ou atos constitutivos, não permitindo interpretação extensiva. O objetivo dessa norma é assegurar o cumprimento dos fins essenciais definidos pela imunidade tributária, buscando meios de impedir que os beneficiários utilizem com abuso a imunidade concedida.

Portanto, o condicionamento da imunidade dos templos religiosos à obrigação acessória de manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revertidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão e a interpretação literal da norma são meios eficazes para comprovarem o requisito constitucional de aplicação ao benefício fiscal apenas aos fins essenciais. Logo, além da observância da constitucionalidade, o Poder público inibiria eventuais abusos e ilícitos.

6. Considerações Finais

Diante das análises acima expostas, compreende-se que a imunidade tributária dos templos religiosos é dispositivo constitucional que exonera os templos de qualquer culto do pagamento de impostos. Esse dispositivo possui o objetivo de garantir direitos previstos na Constituição Federal da República Federativa do Brasil, como a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e garantir a proteção aos locais de culto e as suas liturgias, conforme previsto no artigo 5, inciso VI da Carta Magna.

Verificou-se que a norma constitucional deve ter limitações claras e objetivas quanto a sua abrangência, considerando que a expansão da interpretação da norma acarreta consequências para o Estado, consequentemente refletindo na sociedade e ferindo princípios de igualdade dos contribuintes.

Em síntese, o benefício fiscal da imunidade tributária deve ser compreendido entre os patrimônios, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais religiosas, previstos no artigo 150, inciso VI, alínea b, §4º da Constituição Federal. Portanto, os patrimônios, rendas e serviços que objetivam

auferir lucros, relacionados com atividades econômicas não são imunes, conforme disposto na norma constitucional.

Por fim, conclui-se que para o exercício do poder de fiscalização da Administração Pública e para o cumprimento adequado da norma constitucional é necessário que os beneficiários da imunidade dos templos de qualquer culto comprovem os fins essenciais dos patrimônios, rendas e serviços por meio de obrigação acessória, mantendo a escrituração de suas receitas e despesas em livros.

Referências

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normais gerais de direito tributários aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 30 de março de 2021.

ALMEIDA, Cátia. **O entendimento do STF sobre a aplicação da imunidade tributária aos templos de qualquer culto e maçonaria.** Jus Navigandi, 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/70708/o-entendimento-do-stf-sobre-a-aplicacao-da-imunidade-tributaria-aos-templos-de-qualquer-culto-e-maconaria#:~:text=%C2%A7%204%C2%BA%20do%20artigo%20150,podendo%20ser%20aplicado%20o%20ICMS>>. Acesso em: 11 de março de 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei complementar nº 21/2020. **Dispõe sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto religioso para gozo da imunidade tributária prevista no §4º do art. 150 da Constituição Federal.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1862512&filename=PLP+21/2020> Acesso em: 05 de maio de 2021.

_____. Constituição (1824). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm> Acesso em 18 de março de 2021.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm> Acesso em 18 de março de 2021.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em 18 de março de 2021.

_____. Constituição (1937). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em 18 de março de 2021.

_____. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em 18 de março de 2021.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 18 de março de 2021.

_____. Senado Federal. Sugestão legislativa nº 2, de 2015. **Fim da imunidade tributária para as entidades religiosas (igrejas)**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>> Acesso em: 06 de maio de 2021.

_____. Súmulas Anotadas (2015): **Súmula Vinculante nº 52 do Supremo Tribunal Federal**. Publicada em 23/06/2015, DJe nº 121, p.2. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula811/false>> Acesso em: 06 de Maio de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822**. Relator: Min. Ilmar Galvão; DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96910/false>> Acesso em: 03 de Maio de 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Manual de direito tributário: teoria e prática com mais de 650 exercícios**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

GRILO, Renato. **Direito tributário**. 1. ed. Brasília: CP Iuris, 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Método, 2020.

_____. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

FICHA DE ACOMPANHAMENTO INDIVIDUAL DE ORIENTAÇÃO DE TCC

Atividade: Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo/Monografia.

Curso: DIREITO Período: 9º Semestre: 1º Ano: 2021

Professor (a): ALEX SOARES DE BARBUDA

Acadêmico: KEMILLY SILVA RIBEIRO

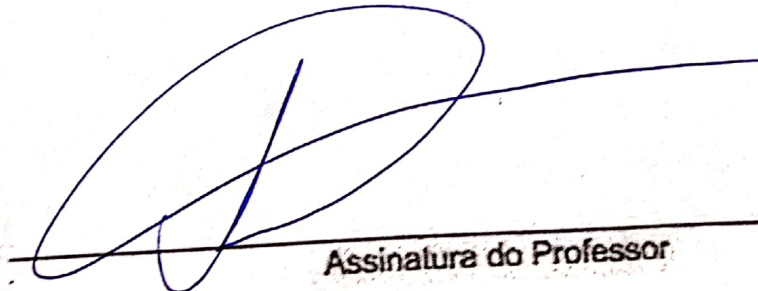
Tema:
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E
SUA ABRANGÊNCIA CONFORME INTERPRETAÇÃO DA
NORMA CONSTITUCIONAL

Assinatura do aluno

Data(s) do(s) atendimento(s)	Horário(s)	
03/02/2021	09:00h	Kemilly Silva Ribeiro
28/04/2021	20:00h	Kemilly Silva Ribeiro
17/05/2021	07:40h	Kemilly Silva Ribeiro

Descrição das orientações:
A orientação foi realizada desde a delimitação do tema, desenvolvimento e correções do artigo, através de suportes tecnológicos como e-mail e whats app, devido os necessários cuidados com a pandemia do corona vírus.

Considerando a concordância com o trabalho realizado sob minha orientação, **AUTORIZO O DEPÓSITO** do Trabalho de Conclusão de Curso do (a) Acadêmico (a) Kemilly Silva Ribeiro.



Assinatura do Professor

FICHA DE ACOMPANHAMENTO INDIVIDUAL DE ORIENTAÇÃO DE TCC

Atividade: Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo/Monografia.

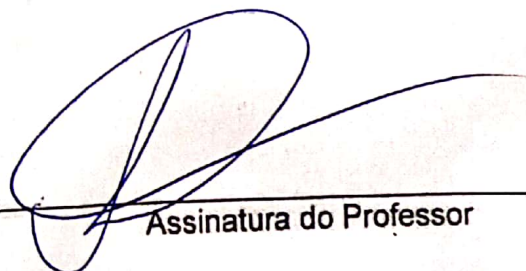
Curso: DIREITO Período: 9º Semestre: 1º Ano: 2021

Professor (a): ALEX SOARES BARBUDA

Acadêmico: MARCOS RAMOS CARDOSO

Tema: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E SUA ABRANGÊNCIA CONFORME INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL		Assinatura do aluno
Data(s) do(s) atendimento(s)	Horário(s)	
03/02/2021	09:00h	Marcos R. Cardoso
28/04/2021	20:00h	Marcos R. Cardoso
17/05/2021	07:40h	Marcos R. Cardoso
Descrição das orientações: A orientação foi realizada desde a delimitação do tema, desenvolvimento e correções do artigo, através de suportes tecnológicos como e-mail e whats app, devido os necessários cuidados com a pandemia do corona vírus.		

Considerando a concordância com o trabalho realizado sob minha orientação, **AUTORIZO O DEPÓSITO** do Trabalho de Conclusão de Curso do (a) Acadêmico (a) Marcos Ramos Cardoso.


Assinatura do Professor



Relatório gerado por: kemilly.silva.ribeiro@hotmail.com

Arquivos	Termos comuns	Similaridade
correção após revisão de alex.pdf X https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa	73	0,94
correção após revisão de alex.pdf X https://arlymenezes.jusbrasil.com.br/noticias/936397677/stf-suspensao-dos-direitos-politicos-de-condenado-a-pena-privativa-de-liberdade-substituida-por-pena-restritiva-de-direito	19	0,34
correção após revisão de alex.pdf X https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia	15	0,25
correção após revisão de alex.pdf X https://www.stf.jus.br	3	0,05
correção após revisão de alex.pdf X http://portal.stf.jus.br	3	0,05
correção após revisão de alex.pdf X https://unipacto.com.br	3	0,05
correção após revisão de alex.pdf X https://www.gov.br/planalto/pt-br	2	0,03

Arquivos com problema de download

https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772433501/recurso-extraordinario-re-593849-mg-minas-gerais/inteiro-teor-772433511	<p>Não foi possível baixar o arquivo. É recomendável baixar o arquivo manualmente e realizar a análise em conluio (Um contra todos). - Erro: Parece que o documento não existe ou não pode ser acessado. HTTP response code: 403 - Server returned HTTP response code: 403 for URL: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772433501/recurso-extraordinario-re-593849-mg-minas-gerais/inteiro-teor-772433511</p>
https://mateusmengo29.jusbrasil.com.br/artigos/1125564020/control-de-constitucionalidade-concentrado-estadual	<p>Não foi possível baixar o arquivo. É recomendável baixar o arquivo manualmente e realizar a análise em conluio (Um contra todos). - Erro: Parece que o documento não existe ou não pode ser acessado. HTTP response code: 403 - Server returned HTTP response code: 403 for URL: https://mateusmengo29.jusbrasil.com.br/artigos/1125564020/control-de-constitucionalidade-concentrado-estadual</p>

Arquivos com problema de conversão

https://jurisprudencia.stf.jus.br	<p>Não foi possível converter o arquivo. É recomendável converter o arquivo para texto manualmente e realizar a análise em conluio (Um contra todos).</p>
---	---