

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE DE DIREITO
JOSÉ CLÁUDIO DA SILVA CÂMARA**

**LIBERDADE RELIGIOSA E NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO: LIMITES DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS**

NATAL – RN

2017

JOSÉ CLÁUDIO DA SILVA CÂMARA

**LIBERDADE RELIGIOSA E NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO: LIMITES DA
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS**

Artigo apresentado como requisito de aprovação na disciplina de Trabalho de Curso II do curso de Direito da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte sob orientação da professora Dra. Luciana Ribeiro Campos.

NATAL – RN

2017

BANCA EXAMINADORA:

Professor (a): Dra. Luciana Ribeiro Campos
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Professor (a): Msc. Dijosete Veríssimo da Costa Júnior
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

Professor (a): Msc. José Armando Ponte Dias Júnior
UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

LIBERDADE RELIGIOSA E NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO: LIMITES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS

José Cláudio da Silva Câmara*

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 - CF/88 traz em seu artigo 5º um rol de direitos e garantias fundamentais, como por exemplo, inviolabilidade a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias, nesse sentido, observa-se que a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto tem característica de cláusula pétreia. Outrossim, a imunidade dos templos de qualquer culto, está prevista no art. 150 VI, “b” da CF/88 ao vedar à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Essa imunidade tributária pode ser entendida como uma extensão de outros mandamentos da Constituição, como a garantia à liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos. Portanto, o presente artigo tem o objetivo de analisar as liberdades de crença, livre exercício dos cultos religiosos, limites e proteção aos locais de culto e a suas liturgias tutelados pela imunidade tributária de templos de qualquer culto. Ademais, este priorizou, metodologicamente, a pesquisa bibliográfica e documental. Por fim, retrata-se que a imunidade tributária religiosa é alvo de questionamentos, que incidem na sua manutenção ou suspensão.

PALAVRAS CHAVES: Imunidade tributária. Liberdade de crença. Templos religiosos. Imunidade religiosa. Constituição Federal. Impostos.

ABSTRACT

The Federal Constitution of 1988 - CF/88 brings in its fifth article a list of fundamental rights and guarantees, such as inviolability of freedom of consciousness and belief, being secured the free exercise of religious cults and granted, by the law, the protection of cult and its liturgies. That way, it is observed that the tributary immunity on temples of any cult has the characteristic of a stony clause. Also, the immunity of the temples of any cult, is foreseen in art. 150 VI, “b” of the CF/88 where is prohibited for the Union, States, Federal District and Municipalities to impose taxes on temples of any cult. This tributary immunity can be understood as an extension of other constitutional commandments, such as the guarantee of freedom of belief and the free exercise of religious worship. So, this article aims to analyze the freedoms of belief, free exercise of religious cults limits and protection to places of worship and their liturgies protected by tributary immunity of temples of any cult. Moreover, was used, methodologically, the bibliographic and documental research. Finally, it is portrayed that religious tributary immunity is cause for questioning, which affect its maintenance or suspension.

KEY WORDS: Tributary immunity. Freedom of belief. Religious temples. Religious immunity. Federal Constitution. Taxes.

* Discente do curso de Direito da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte e licenciado em Geografia pela Universidade Federal do Rio grande do Norte.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO; 2 LIBERDADE RELIGIOSA E A NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO: 2.1 Noções gerais; 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: 3.1 Princípios, conceitos e elementos 3.2 Conceito de templos religiosos e religião 3.3 Evolução histórica da imunidade 3.4 Fundamentos da imunidade religiosa; 4 LIMITES E ALCANCES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS RELIGIOSOS: 4.1 Bens alcançados pela imunidade a impostos 4.2 Imunidade tributária religiosa como preceito de cláusula pétrea; 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS; 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1 INTRODUÇÃO

As limitações ao direito de tributar; encontram-se na Constituição Federal de 1988 – CF/88, cujo texto traz disposições que protegem a liberdade religiosa de ser aniquilada pela tributação, qual seja a imunidade religiosa. Veda-se, dessa forma, que a União, os Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto. O poder constituinte originário objetivo garantir a liberdade de liturgia para todas as espécies de crença, assegurando a livre manifestação religiosa. Proíbe-se assim que a tributação inviabilize o exercício da liberdade religiosa.

Observa-se no Brasil que, tem havido uma multiplicação de templos, muitos dos quais são criados para prática de evasão fiscal, lavagem de dinheiro, e outros ilícitos. As pessoas jurídicas criadas amparadas pela liberdade religiosa, destarte, exploram a prerrogativa da imunidade tributária, para maximizar seus recursos, obtidos pela doação (ofertas e dízimos, etc.) de seus seguidores fragilizados, em benefício dos seus dirigentes, tornando promíscuas as relações entre religião, comércio e fé. Em que pese a existência de abusos, isso não configura justificativa plausível para supressão da imunidade religiosa, pois as infrações devem ser punidas por meio do Poder Judiciário.

O Supremo Tribunal Federal – STF, pacificou o entendimento do vocábulo “templo”, pois como a imunidade religiosa tem natureza subjetiva, este não se restringe somente a edificação onde é realizado as atividades religiosas, ampliando o leque para seus bens. Na execução de suas prerrogativas, no Recurso Extraordinário 562.351, entende que a imunidade religiosa não se aplica à maçonaria, por considerar esta como ideologia de vida e não uma religião.

A imunidade em caus comprende apenas os impostos, as demais espécies tributárias podem ser instituídas sobre os templos de qualquer culto. Não pode incidir, *verbi gratia*, impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados a finalidades essenciais da entidade religiosa.

O tratamento constitucional pátrio às entidades de qualquer credo, e a garantia da liberdade de crença, amparado pela imunidade tributária, que vem assegurar os núcleos essenciais dos direitos de liberdade, como também a crescente discussão sobre a possibilidade do fim da imunidade tributária religiosa, foi o que motivou interesse para o desenvolvimento desse trabalho.

A proposta deste estudo, conseqüentemente, é a de analisar a liberdade religiosa garantida pelo texto constitucional pátrio, como também avaliar qual é o alcance da proteção constitucional aos locais de culto e suas liturgias, a fim de traçar sua previsão na CF/88, explorar o significado de templo religioso, fazer uma abordagem das cláusulas pétreas, na qual emana a proteção à imunidade tributária a templos de qualquer culto.

Para fins de organização metodológica, o presente artigo está dividido em três tópicos. O primeiro se propõe a explorar conceitualmente a liberdade religiosa discutindo as razões econômico-tributárias para a proliferação de templos de fachada que causam evasão fiscal. O segundo tópico a evolução histórica, os conceitos que serão adotados nesse estudo, seguindo os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, e os elementos que fundamentam a imunidade tributária concedida constitucionalmente para os templos de qualquer culto. No último tópico, empreende-se uma análise pormenorizada dos limites da imunidade tributária sobre templos de qualquer culto, serão delimitadas as restrições quanto aos impostos protegidos pela imunidade e a discussão sobre a incidência dos impostos indiretos, trazendo o posicionamento da doutrina e a jurisprudência do STF.

2 LIBERDADE RELIGIOSA E A NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO

2.1 Noções gerais

A liberdade religiosa é um direito inerente a todo ser humano, trata-se, na verdade, de uma garantia de neutralidade estatal frente ao indivíduo, que se torna livre para escolher ou não a orientação religiosa que deseja seguir. Materializa-se, assim, a proteção a um dos direitos de liberdade, conhecidos como direitos de primeira dimensão. Na tradição do constitucionalismo clássico, o Estado tem o dever de não interferir na esfera das liberdades públicas com atuações restritivas que limitem a fruição das liberdades reconhecidas na Constituição pelo indivíduo.

Esse ideário de proteção do *status libertatis* religioso se concretiza no hodierno texto constitucional pátrio, por meio de alguns dispositivos, quais sejam artigo 5º, inciso VI, que declara a inviolabilidade da “liberdade de consciência e de crença”; assegura “o livre

exercício dos cultos religiosos”; e garante “na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”. A proteção à liberdade religiosa fica ainda mais evidente no inciso VII do artigo 5º da CF/88, que além de resguardar a livre escolha da religião, permite que, nos termos definidos em lei, haja “a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”¹.

A Constituição Federal ainda resguarda em seu artigo 5º, inciso VIII, vai além para proteger o núcleo da liberdade religiosa ao adotar o instituto da escusa de consciência, por meio do qual não se pode impor ao cidadão limitação para fruição de direito “por motivo de crença religiosa” ressalvando-se, no caso de obrigação estabelecida em lei com alcance geral, “o cumprimento de prestação alternativa” legalmente fixada.

Alinha-se, ainda, a citada proteção da liberdade religiosa a cláusula constitucional que impõe neutralidade estatal face a religião, inscrita no artigo 19, inciso I da CF/88, que proíbe os entes federativos de criar ou de subvencionar “cultos religiosos ou igrejas”, de estabelecer quaisquer restrições ao seu livre funcionamento e de manter relações de “dependência ou aliança” com seus representantes, restando resguardos dessas proibições, “na forma da lei, a colaboração de interesse público”.

Para preservar essa liberdade, impõe-se ao Estado limites para tributação das entidades religiosas, de forma a impedir que se aniquile o seu núcleo intangível, evitando a ruína financeira das igrejas e dos cultos religiosos e preservando a neutralidade estatal frente a esse comando que resguarda o *status libertatis* do indivíduo. Esse é o sentido da disposição do artigo 150, inciso VI, alínea b: “que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”. Em que pese a liberdade frente a tributação dos templos religiosos e das igrejas, não é possível ignorar que vários produtos que citadas entidades fazem uso pela aquisição no varejo são tributados, há uma tributação indireta, por exemplo, ao se adquirir insumos em supermercados os caixas desses estabelecimentos não têm o poder de excluir das notas fiscais, alguns impostos como ICMS, ISS².

O poder constituinte originário preocupou-se em garantir a liberdade religiosa, tanto pela proteção direta à escolha do indivíduo, como pelo estabelecimento da regra de neutralidade estatal, impedindo, inclusive, a ruína financeira das igrejas e dos templos, por meio da imunidade tributária. Nessa perspectiva a Constituição conferiu amplo instrumental

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

de garantias ao direito de liberdade religiosa de forma a reconhecê-lo como direito fundamental. Não é salutar, contudo, a forma que o “fomento financeiro” a essa liberdade vem se concretizando no Brasil, haja vista que, apesar de muitos templos religiosos e igrejas ostentarem um patrimônio vasto de riqueza pecuniária elevada (coloquialmente, um patrimônio bilionário) cuja imunidade tributária protege – composto pelo somatório das ofertas pecuniárias entregues diretamente pelos fiéis, da venda de bens e serviços e dos rendimentos dos valores mobiliários aplicados em bolsas e demais aplicações financeiras – também não se tributam ajudas de custo, como moradia e transporte, o que se verifica é que os rendimentos da igreja ou do culto nem sempre são revertidos às finalidades altruístas que dirigem, de forma geral as profissões de fé de núcleo antropocêntrico e/ou biocêntricos, que é a razão própria da existência da proteção à liberdade religiosa.

Segundo aponta o jornal Econômico Valor³ “Doleiros usam a imunidade tributária conferida por lei a templos religiosos para lavagem de dinheiro, ocultação de patrimônio e sonegação fiscal. A prática é investigada em inquéritos e procedimentos preparatórios do Ministério Público nos Estados e pelas procuradorias da República”. Mormente, aponta ainda o alerta do desembargador Fausto Martin de Sanctis no qual expõe que “O uso de templos de fachada ou igrejas-fantasma se dissemina no país”. Na verdade, são 55.166 (cinquenta e cinco mil, cento e sessenta e seis) organizações religiosas em atividade, número superior ao de sindicatos que são 33.837 (trinta e três mil oitocentos e trinta e sete) e de cooperativas que correspondem a 40.196 (quarenta mil, cento e noventa e seis).

Não obstante, ter-se um quadro investigativo que denuncia a prática de crime e as evidências de desvio de finalidade da proteção à liberdade religiosa, está ocorrendo um crescente aumento dessas instituições, segundo o jornal O Globo⁴, no Rio de Janeiro, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), aponta à existência de 21.333 (vinte e um mil trezentos e trinta e três) Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ ativos de organizações religiosas e que entre janeiro de 2010 a fevereiro de 2017, ocorreram 9.670 (nove mil seiscentos e setenta) novos registros. O Estado da federação que alcançou o maior número de registro, nesse período, foi São Paulo, com 17.052 (dezessete mil e cinquenta e dois). Como não há um cadastro único, que apresente todas as igrejas em atividade no país, então a verificação da abertura do CNPJ é o melhor fornece essas informações. Como o processo de registro depende exclusivamente das declarações dos próprios interessados (auto

³ Trecho disponível no link: <http://www.valor.com.br/politica/3492762/doleiros-usam-igrejas-para-lavar-dinheiro> com acesso em 18 de agosto de 2017.

⁴ <https://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799> acesso em 22 de agosto de 2017.

declaratório), a Receita Federal ressalva que não é possível afirmar com segurança que todos os cadastros são de organizações religiosas.

Apesar da recessão econômica brasileira hodierna, segundo o Jornal Gazeta online⁵, “a economia brasileira encolheu 7,2%, nos anos de 2015 e 2016, acumulou-se duas quedas consecutivas no Produto Interno Bruto (PIB - soma das riquezas produzidas no país), a economia brasileira vive a pior recessão da história”, não existe a possibilidade da supressão da garantia da liberdade religiosa como fórmula destinada a incrementar a receita pública, com vista a cobrar impostos dos templos de qualquer culto, pois a proteção constitucional impede a aniquilação dos núcleos essenciais dos direitos de liberdade e a imunidade tributária concedida a templos de qualquer culto, protege a ruína financeira que extingue a própria liberdade pela incapacidade de automanutenção.

A questão da extinção da imunidade a impostos como forma de incremento da receita pública, não é solução plausível, para solucionar crises econômicas, pois a intributabilidade dessa espécie tributária assegura a liberdade religiosa. No entanto, um dos caminhos a serem adotados seria a sustentabilidade orçamentária da receita pública, à vista disso, Luciana Ribeiro Campos disciplina que⁶:

A estabilidade associa-se à manutenção do nível atual de tributação ou mesmo sua redução. A sustentabilidade, assim, impõe como objetivo fiscal central a estabilidade na carga tributária que serve para reduzir as pressões causadas pelo crescimento descontrolado do gasto.

A sustentabilidade orçamentária funciona como um limite ao poder de tributar, reforçando a legalidade tributária, de forma a determinar que a capacidade contributiva, refletida na capacidade econômica dos contribuintes em geral, seja avaliada de acordo com a conjuntura econômica.

Quanto aos escândalos e ilícitos praticados por líderes religiosos pela desvirtuação da imunidade tributária, é por meio do Poder Judiciário que se pode expurgar os abusos e as fraudes perpetradas contra a religião e em face dos cidadãos livres, a supressão dessa garantia constitucional não é resposta adequada, por configurar uma invasão ilícita do Estado nos direitos de liberdade. A envergadura e alcance desse controle judicial de excessos cometidos por algumas igrejas/cultos/templos em face da fé de seus seguidores, onde a contribuição pecuniária (sob qualquer título ou *nomen iuris* doação, dízimos, etc.) serve como instrumento

⁵ <http://www.gazetaonline.com.br/noticias/economia/2017/03/economia-brasileira-vive-pior-recessaodahistoria-1014031578.html>: acesso em 22 de agosto de 2017.

⁶ CAMPOS, Luciana Ribeiro. **Direito orçamentário em busca da sustentabilidade**: do planejamento à execução orçamentária. Ed. Porto Alegre: Núria Fabris, 2015. P. 246, 247 e 248.

para aniquilar a própria existência do ser, passando a imunidade tributária a funcionar como elemento de enriquecimento da instituição e de seus representantes, revelando o perecimento dos valores mais importantes das práticas religiosas, como o humanismo, o altruísmo, fica melhor evidenciado no processo autuado sob o nº 70069531150, o qual tramita perante o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul-TJRS, no caso em comento um fiel de determinada religião, que era portador de câncer, foi induzido a deixar o tratamento na promessa de cura através de pagamento ao próprio templo.

A apelação cível que tem como matéria de fundo a responsabilidade civil, conforme determina o artigo 942 do Código de Processo de 2012 – CPC, doação de pessoa vulnerável à igreja em promessa de cura de câncer, coação moral caracterizada, invalidade do negócio jurídico e o dever de reparar o dano material com a restituição da quantia ofertada pelo fiel, nesse sentido não foi caracterizado o dano moral, porém o apelo foi parcialmente provido.

Por se tratar de um recurso, observa-se, que no juízo do 1º grau de jurisdição, o magistrado Franklin de Oliveira Netto da Comarca de Nova Petrópolis, considerou o pedido improcedente, porque o autor não apresentou provas concretas de que fora obrigado a fazer a doação.

No julgamento desta Apelação, houve divergências nos votos, nesse aspecto o Desembargador Relator Tasso Caubi Soares Delabary considerou inviável o pleito indenizatório postulado, votando pelo desprovimento do recurso. Em sua argumentação sustentou que “Quando se oferta parte de seus rendimentos ou bens ao templo em que se professa sua fé, o religioso realiza uma verdadeira doação, geralmente verbal, tendo em vista inexistir contrato expresso”.

Em oposição, o Desembargador Carlos Eduardo Richinitti, divergiu e votou no sentido de dar parcial provimento do recurso. Em suas palavras rebate que⁷:

A garantia constitucional da liberdade religiosa vem hoje dando espaço, quase sem nenhum tipo de controle, ao crescimento de grandes e lucrativos negócios, onde, invocando Deus, prometendo o tudo para quem não tem quase nada, grupos estão literalmente enriquecendo “ao vivo” e “online”.

O Judiciário tem sim de intervir, pois a livre manifestação de vontade, na grande maioria das vezes, é uma mera ficção, pois pessoas fragilizadas, hipossuficientes, estão sendo levadas, em nome de conforto espiritual, por promessas de milagres, a entregar o pouco que têm.

⁷ Retirado do julgado do Poder judiciário do Rio Grande do Sul. Fonte: s.conjur.com.br/dl/tj-rs-maioria-aceita-apelacao-crente.pdf

A situação descrita nos autos é, para mim, uma das mais graves que esse país, de tantas injustiças e desmandos, vem enfrentando.

A crise financeira e moral pela qual estamos passando é um campo fértil e extremamente favorável àquilo que muitos chamam de “mercado da fé”.

Pessoas fragilizadas, seja pela pouca instrução, seja pela miséria de suas vidas – ou, como no caso dos autos, tudo isso somado ao desespero de uma doença grave –, buscam consolo nas igrejas, que se espalham por todos os cantos: físicos, televisivos ou mesmo no meio virtual. Depositam nelas a esperança de uma vida melhor.

VOTO, assim, pelo parcial provimento ao recurso, declarando a nulidade da doação e condenando a ré a restituir ao autor o valor de R\$ 7.000,00, devidamente atualizado pela variação do IGP-M a contar de 28/06/2013, acrescido de juros de mora de 12% ao ano a partir da citação.

Na decisão dessa apelação, o relator do recurso, Desembargador Tasso Caubi Soares Delabary, por maioria votos favoráveis, confirmou a sentença. Essa decisão vem ratificar a tese de que a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto não pode ser suprimida, por causa de líderes religiosos que desvirtuam sua verdadeira finalidade, doutra forma, os criminosos devem ser processados e punidos de acordo com a legislação vigente, com isso haverá a proteção e a manutenção da liberdade religiosa.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 Princípios, conceitos e elementos

No ordenamento jurídico brasileiro é possível constatar alguns princípios balizadores da imunidade tributária, tanto de forma objetiva como subjetiva. Na aplicação deste instituto tem-se, dentre outros, os seguintes princípios: Isonomia, Legalidade tributária, Irretroatividade tributária, Capacidade contributiva e da Supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

A imunidade tributária disposta no art. 150 VI, “b” tem como objetivo a proteção da liberdade religiosa prescrita no art. 5º, incisos VI a VIII da CF/88. Quanto ao seu conceito, e adotado como diretriz para esse trabalho, as lições de Ricardo Lobo Torres⁸, o qual enfatiza a imunidade como sendo uma intributabilidade, uma impossibilidade da criação de tributos pelo Estado sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação de liberdade, não-incidência

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P.59.

ditada pelos direitos humanos e absolutos e anteriores ao pacto constitucional. Para Ricardo Lobo Torres – que parte de uma perspectiva internacional e do estudo do Direito de vários Estados soberanos, que para afirmar a existência de imunidade tributária dispensam a previsão dela em textos constitucionais – a base da intributabilidade decorre da proteção da liberdade, que sequer precisaria estar disposto em texto constitucional. Nesse sentido, fica rechaçado a possibilidade de tributação que elimine o direito de liberdade.

Existe, porém, parcela significativa da doutrina que não faz qualquer vinculação entre os direitos de liberdade e as regras de imunidades contempladas na Constituição, entende essa corrente que bastaria o texto constitucional qualifique o bem jurídico como intributável para que se figurasse a hipótese de imunidade. Esse raciocínio⁹, no sentido clássico encontra-se em Sabbag que considera que a imunidade “é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações”. Quanto a imunidade religiosa, especificamente, ela se materializa pelo imposto como fator de não-incidência. Em sentido semelhante, mas que adota corte epistemológico diverso, fundado mais proximamente em teorias de base linguísticas como as de Gadamer e outros, é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho¹⁰ “a imunidade seria a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, expressas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo claro a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para instituir regras tributárias que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. Com isso, delinea-se um panorama sobre o conceito de imunidade em sentido geral, sendo que no presente estudo será adotado a primeira corrente, qual seja de Ricardo Lobo Torres que considera que a imunidade é uma intributabilidade pré-constitucional, voltada a proteger os núcleos dos direitos de liberdade.

O Supremo Tribunal Federal, acerca da imunidade considera que o Estado não pode instituir impostos sobre os templos de qualquer culto, desta forma resta na conversão do enunciado da Súmula 724 no enunciado da Súmula Vinculante 52, que amplia o alcance da imunidade nos seguintes termos¹¹: “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

⁹ SABAAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 7ª ED. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 46.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. P.178.

¹¹ EDITORA SARAIVA. Vade Mecum Saraiva. **Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha**. São Paulo: Editora Saraiva, 21. ed., 2016.

tais entidades foram constituídas”. Essa ampliação, contudo, não se harmoniza com a legislação penal brasileira, porque com a criminalização da lavagem de dinheiro não se coaduna com a interpretação ampliada conferida pela jurisprudência do STF. Em termos conceituais, essa ampliação não tem amparo na doutrina de Ricardo Lobo Torres.

A imunidade tributária sobre templos religiosos, como regra de proteção aos núcleos dos direitos de liberdade, não pode ser para alcançar o patrimônio que se volta para o culto ou atividades religiosas. Não está em causa, na regra jurisprudencial ampliada, a ruína financeira da instituição religiosa, trata-se de artifício financeiro para obtenção de recursos, que pode sem os devidos controles estatais inclusive ser usado para prática do crime de branqueamento de dinheiro (lavagem de dinheiro).

Ao permitir, por outro lado, que se ampliem casuisticamente os casos alcançados pela imunidade religiosa para além do que prescreve o texto constitucional está a se romper com a regra da neutralidade religiosa do Estado contida na Constituição. Ressalte-se que essa regra de neutralidade estatal, inserta na Constituição Federal, que institui a laicidade do Estado brasileiro, a redação do art. 19 da CF/88, proíbe aos entes federativos “Estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”.

Importante observar a diferença entre imunidade e isenção, para que se tenha uma noção exata do que cada instituto tutela, naquela tem-se sua derivação diretamente da Carta Magna, além do mais, trata-se da mitigação de um poder de tributar denominado competência tributária, portanto a imunidade tributária é a retirada de uma mínima parcela do poder de tributar que está na Constituição Federal, nesse caso observa-se que não há um fato gerador nem relação obrigacional com relação ao pagamento do tributo, porém existem obrigações acessórias, pois o fato de haver imunidade tributária não dispensa o cumprimento obrigacional acessório, quanto a esta, existe um fato gerador, porém o ente poderá facultar a cobrança, por motivo de relação política fiscal ou por outras hipóteses.

Quanto a esses conceitos, Ricardo Lobo Torres¹², explica que a imunidade tributária é uma limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, e que tem por origem os direitos morais e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e contempla assim a obrigação principal que a acessória. Enquanto a isenção, seria uma autolimitação do poder fiscal derogatória da incidência, fundada na ideia de

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p.491

justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária, nesse caso é revogável e tem efeito restaurador da incidência e abrangência apenas sobre a obrigação principal. Nessa perspectiva, deixa claro também a não-incidência como sendo um conceito complexo, e que de uma forma ampla compreende a imunidade, a isenção e a própria não-incidência, e que a não-incidência tem a característica de evitar a incidência tributária, já em sentido estrito, esta é a ausência de imposição fiscal.

3.2 Conceito de templos religiosos e religião

A imunidade tributária religiosa tem natureza subjetiva, conforme leciona Ricardo Lobo Torres¹³ para citado autor as imunidades subjetivas representam uma não incidência sobre impostos diretos, sob condição de a instituição beneficiária cumprir com as finalidades essenciais a que se dispõe, ou por outro lado, se transferirem ou praticarem atos desvinculados dos seus objetivos essenciais ficam sujeitos à tributação.

Para compor esse raciocínio o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o vocábulo templo não se restringe somente à edificação na qual o grupo religioso desenvolve as suas atividades e liturgias, porém amplia o leque para seus bens. O fundamento Constitucional para a formação dessa decisão do Supremo Tribunal Federal foi o artigo 150, § 4º da Carta Republicana, no qual se refere a entidades, ou seja, a pessoas jurídicas. Todos os templos religiosos, assim, gozam da prerrogativa da imunidade tributária, bastando, apenas, que sejam reconhecidos como religião.

A problemática, envolvendo o que vem a ser “templos de qualquer culto”, como também a destituição de quem não tem essa prerrogativa, vem sendo enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal que na análise do caso concreto determina se um determinado templo é alcançado pela proteção da imunidade da liberdade religiosa. O STF tem entendido, por exemplo, que lojas maçônicas não ostentam as características de templo religioso, dessa forma podem ser tributadas e por isso perdem a proteção da imunidade tributária a impostos, vejamos o julgado¹⁴:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.p.104

¹⁴ Acesso ao conteúdo pelo link: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/.../recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf>. No dia 09 de agosto de 2017.

PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

(STF - RE: 562351 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012).

O Ministro Ricardo Lewandowski rejeitou o apelo extraordinário, enfatizou que as liberdades, devem ser interpretadas de forma extensiva, para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, porém, às imunidades devem ser dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo. Apesar de considerar que as imunidades devem ter interpretação restritiva isso colide com a Súmula 52 do STF. Para ele fundamental o reconhecimento da “Grande Loja Maçônica do Estado do Rio Grande do Sul”, de que a natureza de suas atividades não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Ressaltou ainda que a prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não têm dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas.

Lewandowski ainda explicitou em sua fundamentação que, este benefício da imunidade está reservado aos cultos religiosos, portanto, a Constituição confere este benefício tributário aos templos de qualquer culto.

Os fundamentos trazidos pelo ministro relator não convenceram o ministro Marco Aurélio, no qual aborda que “em relação à maçonaria, sabemos que, no Brasil, há uma tradição, e não me sinto convencido da ausência de imunidade.

Marco Aurélio defendeu, ademais que; as imunidades devem sofrer interpretação restritiva. Diversamente das isenções tributárias, que configuram favores fiscais do Estado, doutra forma diz que as imunidades decorrem diretamente das liberdades, razão pela qual merecem interpretação no mínimo estrita. Embora haja controvérsia em torno do conceito de religião, portanto, segundo o voto vencido numa interpretação menos restritiva, é possível

classificar a maçonaria como corrente religiosa, segundo a própria Constituição Federal, que isenta do pagamento de impostos à templos de qualquer culto.

Na doutrina, enveredando mais especificamente pelo conceito de templo, observa-se algumas divergências. Em que pese estas, é relevante iniciar-se pela exposição das correntes que divergem, sobre o tema Ricardo Silva¹⁵ expõe a incidência de duas correntes: a restritiva, que somente admite que a imunidade alcança o local dedicada específica e exclusivamente ao culto religioso; e a liberal, que sustenta que a imunidade se estenderia aos anexos do templo, ou seja, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos, como por exemplo, as tarefas peculiares do culto.

Nas lições de Aliomar Baleeiro, o templo é um conjunto de atividades e bens organizadas para o desenvolvimento do culto religioso, ou a ele vinculadas. Dessa forma cita que¹⁶:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Enquanto que para Paulo Carvalho, seguindo uma perspectiva similar à de Baleeiro entende que¹⁷:

As edificações onde se efetuam as atividades de cunho religioso devem ser consideradas templos, não sendo demais afirmar que o interesse da sociedade e todos os valores fundamentais tutelados pelo ordenamento jurídico concorrem para estabelecer as fronteiras do proselitismo religioso e a adequada utilização dos templos onde se realizem os ofícios.

Doutra forma, Sacha Calmon, segue outro posicionamento, preleciona que templo são¹⁸:

¹⁵ SILVA, Ricardo. **Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. 2006. 52 f. Monografia** – (Graduação em Direito Público) – Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira, Brasília, 2006. P.16.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Forense, 1998. P.36.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. P.185.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. P.151.

O lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se officie um culto, aí é o templo. Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. Quando ocorre a tributação objetiva-se evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se tenha o objetivo de lucro, sem qualquer finalidade benemérita.

Seguindo os ensinamentos de Torres¹⁹, que segue a perspectiva de Baleeiro, “templo abrange não só o prédio onde se pratica o culto, mas também os seus anexos, os conventos e os demais imóveis necessários ao fortalecimento da religião, inclusive os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso”.

Para consubstanciar esse raciocínio, a Suprema corte pátria explicita seu entendimento no seguinte julgado²⁰:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator (a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340)

O templo de qualquer culto, portanto, não é unicamente a materialidade do edifício, mas para a concessão da imunidade tributária, o local só será considerado templo, se for utilizado para a prática da atividade religiosa. Além do mais, a imunidade em questão visa a proteger o direito fundamental relativo à liberdade religiosa.

3.3 Evolução histórica da imunidade

A discussão sobre a imunidade tributária para templos de qualquer culto vem ganhando cada vez mais relevância no cenário atual brasileiro. Por se tratar de um garantidor

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.p.74

²⁰ Extraído do sítio: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000087098&base=baseAcordaos>

da liberdade religiosa permite a não incidência sobre o imposto, com isso observa-se um aumento crescente de templos e de suas respectivas arrecadações. Essa temática, vem sendo debatida desde tempos imperialistas até os contemporâneos. Pois no medievo europeu, e posteriormente no Brasil predominava a preponderância de uma única religião estatal, que era o catolicismo. Contudo, para melhor compreensão do assunto é necessário entender os conceitos de dois períodos denominados Estado patrimonial e estado fiscal, que para Torres²¹ seria o período compreendido entre o século XIII ao século XIX, ou seja desde colapso feudal até o advento do Estado de Direito. Já o fiscal, consolidou-se com as grandes revoluções do século XVIII, no qual se deu a configuração do Estado de Direito.

Nesse sentido, Torres²² afirma que, no patrimonialismo a imunidade era de uma só religião – a católica, e que na medida em que a igreja ia perdendo a sua força como fonte de fiscalidade, conservava a sua imunidade diante do poder fiscal do príncipe. Ainda afirma que, no período intermediário do Estado de Polícia e do absolutismo a imunidade da igreja sofre algumas transformações, mas, fundamentalmente, persiste como intributabilidade absoluta de uma só religião, a católica, com o que se mantém a mesma estrutura do poder fiscal que só desaparecerá com o liberalismo e a extensão da imunidade a qualquer culto.

Historicamente, a imunidade tributária ensejou debates em várias nacionalidades, Torres discorre que, em Portugal e no Brasil, assim como em outras monarquias ilustradas, confiscam-se os bens da igreja, baixam-se leis que lhe extinguem a jurisdição, proíbem-se os testamentos em favor da alma e se controla a destinação dos dízimos, ressalta também que, diversas vezes se fazem ouvir na condenação da imunidade aos tributos. D. Luis da Cunha, depois de observar que a igreja possuía pelo menos a terça parte do reino, denunciava o abuso consistente nos falsos patrimônios de certos bens, que os pais fazem a seus filhos para se ordenarem, a fim de que não paguem os impostos, supondo já serem bens da igreja.

Destarte, envereda-se para questões mais intrínsecas ao Brasil, que com o advento do Estado Fiscal, extinguiu a imunidade na Constituição de 1824, sobre essa cronologia, preleciona Torres²³ que durante o período Republicano, até o regime de 1937, a proteção às religiões se fez mediante a intributabilidade garantida pela legislação ordinária. A partir de 1946 a imunidade ganhou formalmente voz constitucional, para beneficiar todas as religiões. A disciplina se manteve nos textos de 1947/69 e 1988.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.42.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.249.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P.250

3.4 fundamentos da imunidade religiosa

O amparo constitucional às imunidades, de uma forma geral, vem assegurar os núcleos de garantia dos direitos fundamentais atrelados as liberdades trazidas pela CF/88, então, quanto a imunidade tributária para templos de qualquer culto, tem-se nos termos do Art. 5º, VI, da Carta Magna: "é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias".

Quanto a isso, Torres²⁴ afirma que a intributabilidade das religiões é verdadeiramente uma imunidade fiscal, que além de estar na Constituição Federal (art. 150, VI, b), é o contraponto fiscal da liberdade religiosa afirmada na Declaração de Direitos (art. 5º, item VI). Mormente, substitui historicamente a imunidade da igreja católica, adquirindo maior extensão, para proteger toda e qualquer religião. O fundamento jurídico desta imunidade é a liberdade religiosa, como já mencionado antes, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser, ou não praticar nenhuma, sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo, a imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais.

Doutra forma, essa matéria também é disciplinada no Código Tributário Nacional – CTN que, nesse caso, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, expõe o seguinte: em seu artigo 9º, inciso IV, alínea b que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar imposto sobre templos de qualquer culto, outrossim, a imunidade prevista para essas entidades, devem preencher os requisitos legais, que constam no Art. 14 do CTN.

Para uma melhor fundamentação dessa imunidade religiosa, envereda-se pelo direito Norte Americano, no qual pode-se expor um caso analisado pela Suprema Corte dos Estados Unidos. Trata-se de Walz apelando à Comissão de impostos da cidade de Nova York, no qual infere-se que²⁵:

Na Walz v. Comissão de Impostos, o Supremo Tribunal de Justiça confirmou a constitucionalidade das isenções fiscais para os bens utilizados exclusivamente por entidades religiosas, educacionais ou de caridade. Walz, um dono da propriedade em Nova York, apresentou ação contra a comissão de impostos da cidade alegando que as isenções fiscais que o estado forneceu às instituições religiosas constituíam uma contribuição financeira

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P.250-251

²⁵ <https://berkeleycenter.georgetown.edu/cases/walz-v-tax-commission-of-the-city-of-new-york--2>: acesso em 30/08/2017.

para essas instituições em violação da Cláusula de Estabelecimento da Primeira Emenda. O Tribunal discordou, concluindo que o objetivo das isenções não era avançar ou inibir a religião; as isenções estavam disponíveis para uma ampla classe de instituições que o estado considerava desejável, incluindo hospitais, bibliotecas, playgrounds, grupos científicos, profissionais, históricos e patrióticos. Depois de examinar a longa história nos Estados Unidos de isentar as instituições religiosas da tributação, o Tribunal determinou que a isenção não resultou no enxame excessivo de religião e do governo. Na verdade, o Tribunal descobriu que o imposto sobre a propriedade religiosa poderia aumentar o emaranhamento do governo, dando origem à avaliação fiscal da propriedade da igreja, ônus fiscais e encerramento de impostos. Além disso, exigir que as instituições religiosas apoiem o governo pagando impostos também criaria emaranhamento.

Isso exposto, fica evidente a adoção de uma política de neutralidade benevolente, pois assegura que nenhuma religião venha a ser patrocinada ou favorecida, muitos menos privada de suas atividades.

O advento desse princípio encontra guarida na primeira emenda da Constituição Federal dos Estados Unidos, nesse sentido aduz que não é tolerável a interferência governamental na prática religiosa, nem muito menos a promoção de uma religião específica. Mormente, esse entendimento desagua nesse princípio da neutralidade benevolente que permite o exercício religioso sem patrocínio e sem interferência do Estado.

4 LIMITES E ALCANCES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS RELIGIOSOS

4.1 Bens alcançados pela imunidade a impostos

A palavra imunidade a templos de qualquer culto, mencionado no art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF/88, estabelece que não poderão ser cobrados impostos sobre os templos de qualquer culto, contudo, complementa esse dispositivo no parágrafo 4º, no qual explica que, as vedações expressas no inciso VI, alínea “b”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Quanto a essas finalidades essenciais, existem entendimentos contrários à concessão da imunidade para templos sobre imóveis alugados, salões de festas da paróquia, dentre outros. Então, de acordo com Roque Carrazza²⁶, não se estende a imunidade tributária religiosa, como finalidades essenciais das entidades, às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda e objetos sacros, da exploração

²⁶ CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2004. p.689

comercial de estacionamentos, de venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto, pois estas não são funções essenciais de qualquer culto. Com efeito, nenhum culto existe para fabricar e vender bebidas alcóolicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais.

Seguindo os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres²⁷, adotado para o desenvolvimento desse artigo, explica que a imunidade tutela o patrimônio das entidades religiosas tanto bens móveis quanto imóveis, assim considera o prédio onde se pratica o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os aviões e embarcações utilizadas na catequese. Dentre os bens excluídos da proteção dessa imunidade estão os utilizados com fins econômicos ou comerciais, as mercadorias vendidas a terceiros, as terras improdutivas e os terrenos isolados da igreja.

Contrariando esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, considerou a não incidência de impostos sobre os lotes de terras vagas, é o que está consubstanciado no RE 325.822-SP, e publicado no informativo nº 295²⁸:

INFORMATIVO Nº 295 TÍTULO Imunidade Tributária de Templos **PROCESSO RE- 325822 ARTIGO** A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (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. ... § 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 esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P.255

²⁸ Informativo STF acessado pelo link: www.stf.jus.br/noticias/informativos/anteriores/info295.asp. No dia 12 de julho de 2017

religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico. RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822).

Faz necessário citar que a imunidade tributária só protege a incidência sobre impostos, com isso surge a necessidade de expor a existência dos impostos diretos e indiretos, em que nestes estão sujeitos, os templos de qualquer culto, à incidência, seja como compradores ou como vendedores de mercadorias, sobre demais incidências de outros tributos, leciona Torres²⁹ que as taxas podem incidir, eis que não prejudiquem os direitos fundamentais, o que ocorre também com as contribuições e os empréstimos compulsórios, estes últimos desde que não revistam a característica de adicional sobre os impostos diretos.

Fazendo uma abordagem mais enfática aos impostos indiretos, tem-se esclarecimentos doutrinários:

Para Regina Helena Costa³⁰ não deve haver restrições quanto aos impostos alcançados pela imunidade; “se a finalidade da imunidade mútua das pessoas políticas é preservar-lhes a igualdade, a autonomia, impende inferir que nenhum imposto poderá recair sobre seus bens, rendas ou serviços”.

Ricardo Lobo Torres é defensor da tese de que a imunidade recíproca, abrange somente os impostos diretos sobre o patrimônio (IPTU, causa mortis e doação, intervivos e ITR), a renda (IR e IOF) e os serviços, ISS. Quanto aos demais impostos, como o ICMS e o IPI, não estariam abrangidos pela imunidade. Observa-se que esse entendimento também se aplica a imunidade religiosa.

O debate sobre a incidência de impostos indiretos, como o IPI e o ICMS nas operações de compra e venda por sujeitos atingidos pela imunidade sempre causou debates entre os doutrinadores e pela jurisprudência pátria. Vale lembrar que os impostos indiretos sofrem do fenômeno da repercussão ou translação econômica do tributo. Assim em determinados impostos o contribuinte de direito não absorve o impacto da imposição tributária, mas sim o contribuinte de fato ou consumidor final.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P.256

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2ª revista e atualizada**. São Paulo, 2006. p. 148

Com isso, entende-se que há incidência do imposto indireto quando o ente imune é o contribuinte de fato (consumidor). O Superior Tribunal de Justiça confirma esse entendimento no seguinte julgado³¹:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – TELECOMUNICAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – SUSPENSÃO DA

EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", DA CF/88 SUPOSTA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INEXISTÊNCIA.

1. Restringe-se a controvérsia acerca da imunidade tributária recíproca entre o município e o Estado membro no que tange à incidência do ICMS.

2. A imunidade recíproca ou intergovernamental recíproca decorre da essência do sistema federativo pátrio. Por certo, depreende-se da Constituição da República que os entes de Direito Público, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda uns dos outros. (Art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF).

3. Na hipótese dos autos, o ICMS não incide sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município, mas, incide sobre o fornecimento dos serviços de energia elétrica e de telefonia por ele consumidos, descaracterizando, por conseguinte, a suposta imunidade recíproca do art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição da República. Recurso em mandado de segurança improvido.

O STF também vem demonstrando relevância ao contribuinte de direito do que o contribuinte de fato, aquele que realmente detém o encargo financeiro com os impostos indiretos sobre a produção e o consumo. Nesse sentido, no entendimento da Suprema Corte pátria, quando as instituições religiosas na condição de adquirentes, importadoras, vendedoras, por serem contribuintes de direito, estão imunes ao imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, ICMS e imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Entidades quando estão na posição de contribuintes de fato, ao adquirirem bens, não estão imunes, segundo entendimento do Corte Maior. Ressalta-se que quando vendem bens ou prestem outros serviços, as entidades religiosas são imunes, desde que as rendas obtidas dessas vendas sejam utilizadas nos templos e nos cultos.

Contudo, quando a entidade religiosa realiza atividade econômica que possa representar um abuso do poder econômico, que afeta o mercado econômico ou a concorrência, ou até o aumento arbitrário e lucros exorbitantes disposto na CF/88 parágrafo 4^a do art. 173, não deve ser protegida pela norma imunizante.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança 19711/SC. Relator: Ministro Humberto Martins, DJ 09.03.07. Disponível em <http://www.stj.gov.br/>. Acesso em 30/08/2017.

Sobre isso, Leandro Paulsen entende, contrariando a jurisprudência que, quanto as isenções das atividades econômicas realizadas pelas entidades religiosas a teor do § 4º do art. 150 da Constituição Federal³²:

Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O § 4º exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais do contrário não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da Constituição eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidades atividades que jamais se pretendeu imunizar.

Abordado essa questão dos bens tutelados pela imunidade religiosa, trilhasse agora uma abordagem constitucional pelo seu núcleo intangível.

4.2 Imunidade tributária religiosa como preceito de cláusula pétrea

A CF/88 é considerada na sua classificação, quanto a estabilidade e alterabilidade, como sendo rígida, dessa forma possui um procedimento muito rigoroso de alteração, isso fica explícito no procedimento de emenda constitucional disposto no art. 60, § 2º explicita que a Constituição Federal poderá ser emendada mediante proposta e que esta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros³³. Além de possuir um procedimento mais rigorosos de alteração, a Constituição possui um conjunto de matérias que não podem ser suprimidas que são as cláusulas pétreas, que diferentemente do procedimento de emenda à Constituição jamais poderão ser suprimidas ou alteradas.

Insero nesse rol imutável, encontra-se as garantias individuais que, segundo a Suprema Corte pátria estão distribuídas em toda a Constituição Federal é o caso do artigo 150, que trata da anterioridade tributária como sendo um direito individual do contribuinte. Em que pese não estar elencado no art. 5º da CF/88 ainda assim é uma garantia fundamental tutelada por clausula pétrea.

Dessa forma, fica explícito a vinculação da imunidade tributária para templos religiosos, com os direitos fundamentais, que terá o valor de clausula pétrea. Configurando

³² PAULSEN, Direito Tributário: **Constituição e Código tributário nacional à luz da doutrina e da Jurisprudência**, p. 303.

³³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

assim uma garantia individual, diante disso essa imunidade não poderá ser suprimida, nessa linha de entendimento o STF diz que³⁴:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "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; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

(ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

A Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira-IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º que, quanto ao tributo não se aplica o art. 150, III, b e VI, da Constituição Federal, pois violou o princípio da imunidade tributária

³⁴ <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000117880&base=baseAcordaos> acesso em 28/08/2017.

recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) para atender a cláusula de federação e a não secessão.

Não obstante, e mais intrínseco à imunidade religiosa, esse julgado considerou inconstitucional a previsão de que o IPMF desrespeitasse a regra imunizante prevista na CF/88, art. 150, VI, “b”. Fica evidente, portanto, que a imunidade religiosa, tutela a liberdade de crença, constituindo assim um direito fundamental indisponível como o direito à vida, à liberdade, à saúde e à dignidade.

Nessa perspectiva, o legislador infraconstitucional está impedido de limitar os reflexos jurídicos dos direitos fundamentais, sedo assim, as normas definidoras de hipóteses imunizantes são imutáveis perante o da Constituição Federal, por expressar no seu texto direitos individuais da pessoa humana. Dessarte, não poderá ocorrer modificação na Carta Magna de 1988 que vise restringir, delimitar ou até mesmo retirar as imunidades tributárias, mas é viável a possibilidade do Poder Reformador de alterá-las para aumentar seu grau de eficácia. Entretanto, essa dilação ou acréscimo de garantia constitucional ingressará no Texto Maior com status de cláusula pétrea.

Contrariando esse entendimento supracitado, existem atualmente mobilizações sugerindo o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas. Mormente, foi criado em 2012 pelo Senado Federal um portal denominado e-Cidadania, que funciona como um elo entre população e políticos. Esse portal tem o condão de estimular o envolvimento e a participação do cidadão nas atividades legislativas, orçamentárias, de fiscalização e representação do Senado.

Uma das formas de proposta no portal é a sugestão, no qual o cidadão pode enviar e apoiar ideias na alteração da legislação vigente, ou de criação de novas leis.

Dito isso, existe uma proposta apresentada por Gisele Suhett Helmer, trata-se da consulta pública SUG 2/2015, SUGESTÃO nº 2 de 2015 de Autoria Programa e-Cidadania, expondo o seguinte³⁵:

Proposta nº 38.723

Ficha Informativa anexa ao Memorando nº 45, de 2015, da Secretaria de Comissões.

DADOS FORNECIDOS PELO CIDADÃO PROPONETE:

IDEIA CENTRAL:

³⁵ E-CIDADANIA. **Consulta Pública Sugere o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas.** SenadoFederal.Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=122096&voto=favor>>. Acesso em: 10 de abril de 2017.

Fim da imunidade tributária para as entidades religiosas (igrejas).

PROBLEMA:

Os constantes escândalos financeiros que os líderes religiosos protagonizam estão tornando-se o principal motivador da ideia de que a imunidade tributária das igrejas deve ser banida.

O Estado é uma instituição laica e qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada.

EXPOSIÇÃO:

Num estado laico não faz sentido dar imunidade tributária a uma parcela das instituições do Brasil apenas porque elas são de cunho religioso. Qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada. Quando certos líderes religiosos abusam do conceito liberdade religiosa, exigindo mais e mais dinheiro dos fiéis para enriquecimento próprio, isso mostra que o único combate que deve ser feito é o do bolso, tirando esse privilégio que nunca deveria ter existido. Sabe-se que Estados não laicos normalmente impõem tributos apenas às outras religiões, para manter o privilégio da escolhida. Mas um Estado laico deve retirar esse privilégio, e não os estendes a outras religiões. Do ponto de vista do Estado, a igreja deve ser vista como uma empresa como outra qualquer, que luta com os concorrentes (outras igrejas, principalmente de outras denominações) para obter o maior número de clientes (fiéis) e, com isso ter a maior receita (oriunda de cobranças que variam de religião a outra). Esse ponto é primordial para se estabelecer que a cobrança de imposto deve existir. As igrejas não podem ser consideradas associações não lucrativas, pois o seu instinto de sempre querer mais clientes mostra que ela não quer apenas fazer uma boa ação para a sociedade, ela quer, na medida do possível, monopolizar a crença. Associações, em sua grande maioria, não competem entre si, muito pelo contrário, muitas ficam “felizes” quando outra associação do mesmo fim abre para poder dividir o trabalho (exemplo: quando uma associação de reforço escolar nova abre, a associação antiga pode dividir os alunos em dois centros, minimizando o trabalho que antes era exigido todo de um grupo único).

IDENTIFICAÇÃO FORNECIDA PELO PROPONENTE

GISELE SUHETT HELMER

Nascido em: 20/03/1985

Estado: ES

ESCOLARIDADE: ensino superior

E-MAIL: HELMER.S.GISELE@UOL.COM.BR

DADOS DE CONTROLE DO E-CIDADANIA:

DATA DA INCLUSÃO DA IDEIA: 18/02/2015

DATA DA PUBLICAÇÃO DA IDEIA: 05/03/2015

DATA DE ALCANCE DOS APOIOS NECESSÁRIOS: 19/06/2015

Como observado, essa sugestão, trata do fim da imunidade tributária para templos de qualquer culto, no mesmo ano que foi sugerida já passou a quantidade de mais de 20.000 (vinte mil) apoiadores. Então, ganhou o direito de ser analisada pelos senadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todos os argumentos aduzidos neste trabalho, fica demonstrado que o fundamento da imunidade tributária a templos de qualquer culto é a liberdade religiosa. A CF/88 traz claramente em seu título I, que versa sobre os direitos individuais e coletivos, a materialização dessa afirmativa ao dizer que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Mormente, é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

Contudo, seriam necessários dispositivos constitucionais para assegurar a eficácia dessa garantia, dessa forma, a Constituição Federal vedou os entes políticos de instruir impostos sobre entidades religiosas de qualquer culto. Essa regra constitucional é complementada pelo art. 150, ao afirmar em seu parágrafo 4º que só serão imunes o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

Quanto a esse aspecto, o STF tem adotado uma teoria liberal. Mais ampliativa dessa imunidade tributária religiosa. Segundo essa lógica, ainda que o texto constitucional limite a imunidade ao patrimônio, às rendas e aos serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade, a imunidade não é perdida quando determinado bem, ou serviço, for explorado em atividade estranha ao objeto próprio da entidade, desde que a renda advinda dessa exploração seja integralmente destinada à manutenção dos fins essenciais da entidade imune.

Nesse aspecto, constata-se uma extensão da imunidade religiosa. Já há alguns anos o STF vem amplificando a imunidade a templos de qualquer culto, no entendimento da Suprema Corte, fica evidenciado, pelo que foi supracitado, que estão imunes a casa dos párocos, automóveis utilizados para a finalidade religiosa, espaços para retiros espirituais, templos móveis e imóveis, como também os cemitérios que constituam extensões de entidades de cunho religioso e que não tenham fins lucrativos. Todos contemplados pela imunidade tributária religiosa.

Valendo-se da imunidade tributária à impostos, garantida pela Constituição Federal, há um enorme desvio de conduta por parte de alguns líderes que conduzem esses templos, incidindo diretamente na violação da imunidade tributária religiosa, contudo essas violações podem ser rechaçadas por intermédio da fiscalização do Ministério Público e da ação decisional do Poder Judiciário.

Porém, por se tratar de uma garantia constitucional, que assegura a liberdade religiosa, não existe mobilização governamental com interesse na supressão dessa imunidade. Destarte, iniciativas legislativas no sentido de concessões de novos benefícios tributários têm sido cada dia mais comuns, em âmbito nacional, por iniciativa das bancadas evangélicas e também de outras denominações religiosas, tendo em vista a crescente propagação das informações e o desejo de modernização jurídica das instituições religiosas de nosso país, sempre em busca da efetivação das garantias consagradas pela Constituição Federal de 1988. Contudo, essas mobilizações fomentam a manutenção e a proteção da imunidade tributária para templos de qualquer culto.

A importância dada a essa temática, realmente é de proteção ao direito de religião, ou seja, garantir que o cidadão possa exercer a sua crença sem interferência estatal. Isso fica evidenciado quando o ordenamento jurídico estabelece a amplitude do significado de templo, que como já supracitado, deve ser entendido como um conjunto de bens e atividades organizadas para o exercício do culto religioso, ou a ele vinculados, e que não se restringe apenas ao bem imóvel.

Dessa forma, fica evidente que a melhor interpretação neste tema é aquela que preconiza a amplitude de significado da expressão “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais”. Contudo, o patrimônio e as receitas devem ser direcionados na manutenção dos templos religiosos. Respeitada essa regra, as entidades religiosas gozarão do benefício da norma imunizante, desde que adquiridos lícitamente e inseridos nas finalidades essenciais à qual foram criadas.

Por fim, fica demonstrado que, de forma ampliativa, não existe um limite exato de alcance da imunidade tributária religiosa, desde que obedecido os fins essenciais preconizados pela Constituição Federal. Não obstante, existe um limite quando a possibilidade de supressão, pois por se trata de uma garantia fundamental, esta imunidade tributária protege o direito à liberdade religiosa, dessa forma ganhando configuração de cláusula pétreia, impossibilitando sua extinção da Constituição Federal.

7 REFERÊNCIAS:

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Informativo do STF, nº 295. Fonte: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo295.htm>. Acesso em 24/08/2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Apelação cível, nº 70069531150/RS. Relator: DELABARY, Tasso Caubi Soares. Disponível em: <s.conjur.com.br/dl/tj-rs-maioria-aceita-apelacao-crente.pdf>. Acesso em 20 de julho de 2017.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso extraordinário, nº 562351/DF. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/.../recurso-extraordinario-re-562351-rs-stf>. Acesso em 09 de agosto de 2017.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso extraordinário nº 578562/DF Relator: Min. EROS GRAU, Roberto. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000087098&base=baseA cordaos>. Acesso em 21 de julho de 2017.

BRASIL. Vade Mecum. **Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAMPOS, Luciana Ribeiro. **Direito orçamentário em busca da sustentabilidade: do planejamento à execução orçamentária**. Ed. Porto Alegre: Núria Fabris, 2015.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, A. **Fim da imunidade tributária para igrejas aguarda parecer na CDH**. Fonte: Senado notícias: <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/03/fim-da-imunidade-tributaria-para-igrejas-aguarda-parecer-na-cdh>. Acesso em 14 de março de 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2ª revista e atualizada. São Paulo, 2006.

CURI, B. M. M. **Limitações constitucionais ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública**. Fonte: dominiopublico.gov.br

www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp052164. Acesso em 15 de agosto de 2017.

E-CIDADANIA. Consulta Pública Sugere o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas. Fonte: 12.senado.leg: <https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=122096&voto=favor>. Acesso em 10 de abril de 2017.

FREITAS, R. Imunidade tributária templos de qualquer culto e maçonaria. Fonte: migalhas: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI193200,91041-Imunidade+Tributária+Templos+de+qualquer+culto+e+Maconaria>. Acesso em 23 de março de 2017.

GRILLO, M. Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora. Fonte: o globo: <https://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799>. Acesso em 22 de agosto de 2017.

PUCCINELLI, André Júnior. Curso de Direito Constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MIKAELLA, Campos. Economia brasileira vive pior recessão da história. Fonte: gazeta online: <http://www.gazetaonline.com.br/noticias/economia/2017/03/economia-brasileira-vive-pior-recessaodahistoria-1014031578.html>. Acesso em 22 de agosto de 2017.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional Descomplicado. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

OLIVEIRA, A. M. Imunidade tributária. Fonte: âmbito Jurídico: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865. Acesso em 16 de abril de 2017.

PAULSEN, Direito Tributário: Constituição e Código tributário nacional à luz da doutrina e da Jurisprudência.

ROSIM, A. R. Alcance da imunidade tributária dos templos religiosos. Fonte âmbito jurídico: http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13265. Acesso em 10 de março de 2017.

SABAAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito Tributário. 7ª ED. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

SILVA, Ricardo. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. 2006. 52 f. Monografia – (Graduação em Direito Público) – Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira, Brasília, 2006.

SILVA, S. T. L. Imunidade tributária para templos de qualquer culto segundo o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal. Fonte: artigos checkpoint: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/67de/imunidade-tributaria-para-templos-de-qualquer-culto-segundo-o-atual-entendimento-do-supremo-tribunal-federal-samara-taiana-de-lima-silva>. Acesso em: 16 de abril de 2017.

SOUZA, B. E. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise.** Fonte: egov.ufsc: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imunidade-tribut%C3%A1ria-das-entidades-religiosas-breve-an%C3%A1lise> acesso em: 25 de julho de 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 17º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UNIVERSITY, Georgetown. **Walz v. Comissão de Impostos da Cidade de Nova York.** Fonte: berkley center, <https://berkleycenter.georgetown.edu/cases/walz-v-tax-commission-of-the-city-of-new-york--2>. Acesso em 30 de agosto de 2017.

VIEIRA, A. G. **Doleiros usam igrejas para 'lavar' dinheiro.** Fonte: econômico valor: <http://www.valor.com.br/politica/3492762/doleiros-usam-igrejas-para-lavar-dinheiro>. Acesso em 18 de agosto de 2017.