

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

TATIANE DE SANTANA REGO DE SOUZA

**A IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO DIANTE DA
LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL**

**SALVADOR,
2017.**

TATIANE DE SANTANA REGO DE SOUZA

**A IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO DIANTE DA
LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade Baiana de
Direito, como pré-requisito para obtenção
do título de Especialista em Direito
Tributário.

Prof. Orientador:..

SALVADOR,
2017.

TATIANE DE SANTANA REGO DE SOUZA

**A IMUNIDADE TRIBUTARIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO DIANTE DA
LIBERDADE RELIGIOSA NO BRASIL.**

Trabalho de conclusão de curso de especialização em Direito Tributário apresentando como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário pela Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome
Professor Orientador

Nome
Professor Relator

Nome
Professor Convidado

SALVADOR – BA,

de 2017

RESUMO

Com o tema apresentado, busca-se definir laicidade do País, salientando que com a separação da Igreja e o Estado, deixou de ser confessional, para tornar-se laico, assim cessando de dispensar atenção apenas a uma unidade religiosa. Nesse passo, tornou-se necessário instituir norma de proteção as instituições religiosas que viriam a surgir. O presente trabalho, também, objetiva-se analisar a Imunidade Tributária, no que diz respeito aos Templos de qualquer culto uma vez que com a liberdade de crença, cresceu o numero de templos religiosos. Dessa forma a presente monografia busca discernir quais problemas surgem no alcance da norma em relação às essas entidades, para condizer com o disposto na Constituição Federal, no artigo 150 ,VI, “b”. Assim, elucidando qual patrimônio, renda, bem ou serviço, pode ser acobertado pela Imunidade. E se essa interpretação pode ser estendida aos seus anexos, pairando também na esfera dos cemitérios, vindo a esclarecer se são eles ou não passíveis de imunidade tributária. Ademais, procurou-se com essa monografia, enquadrar muitas entidades de cunho religioso que ainda não são acobertadas pela norma, tais como Maçonaria, Espiritismo, Candomblé e a Umbanda.

Palavras-chaves: Laicidade. Religião. Constituição. Liberdade religiosa. Imunidade. Templos. Anexos. Maçonaria. Espiritismo. Candomblé. Umbanda.

ABSTRACT

With the theme presented, it seeks to define the country's secularity, emphasizing that with the separation of Church and State, it is no longer confessional, to become a layman, thus ceasing to pay attention only to a religious unit. In this step, it became necessary to institute a standard of protection for the religious institutions that were to emerge. The present work also aims to analyze the Tax Immunity, regarding the Temples of any cult since with the freedom of belief, the number of religious temples has grown. In this way, the present monograph seeks to discern which problems arise in the scope of the norm in relation to these entities, in accordance with the provisions of the Federal Constitution, in article 150, VI, "b". Thus, elucidating which patrimony, income, good or service, can be covered by Immunity. And if this interpretation can be extended to its annexes, also hovering in the sphere of the cemeteries, coming to clarify if they are or are not subject to tax immunity. In addition, this monograph was searched, framing many entities of a religious nature that are not yet covered by the norm, such as Masonry, Spiritism, Candomblé and Umbanda.

Keywords: Laicity. Religion. Constitution. Religious freedom. Immunity. Temples. Attachments. Masonry. Spiritism. Candomblé. Umbanda.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	6
2.	DIREITO TRIBUTÁRIO: CONCEITO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	7
2.1.	CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO	7
2.2.	ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	8
2.2.1.	Imposto	8
2.2.2.	Taxa	8
2.2.3.	Contribuição de melhoria	9
2.2.4.	Empréstimo compulsório	9
2.2.5.	Contribuições	10
3.	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: CLASSIFICAÇÕES, FUNDAMENTOS E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA	11
3.1.	CLASSIFICAÇÕES DAS IMUNIDADES	13
3.1.1.	Imunidade Subjetiva	13
3.1.2.	Imunidade Objetiva	13
3.1.3.	Imunidade Mista	14
3.1.4.	Imunidades Genéricas e Específicas	14
3.1.5.	A Imunidade Recíproca	15
3.2.	DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA	15
3.3.	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS NA HISTÓRIA DO BRASIL	17
3.4.	CONCEITO DE TEMPLO E CULTO RELIGIOSOS	19
3.5.	DISTINÇÃO ENTRE IGREJA E TEMPLO	21
3.6.	PROTEÇÃO AOS TEMPLOS	25
3.7.	EXTENSÃO DA IMUNIDADE AOS CEMITÉRIOS	29
4.	A IMUNIDADE CONFERIDA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.	31
4.1.	A RELIGIÃO E SUA IMPORTÂNCIA	40
4.2.	EXISTÊNCIA DA RELIGIÃO DIANTE DA DIVERSIDADE DE CULTO	43
4.3.	DO ESTADO LAICO, DA LIBERDADE DE CULTO E A INFLUÊNCIA DA IGREJA CATÓLICA	45
4.4.	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DADA AOS DIVERSOS SEGMENTOS RELIGIOSOS	47
4.5.	TEMPLOS POSITIVISTAS, LOJAS MAÇÔNICAS, CENTROS ESPÍRITAS, CANDOMBLÉ E UMBANDA	50
4.6.	A MAÇONARIA COMO RELIGIÃO E SUA ADEQUAÇÃO AO CONCEITO DOS TEMPLOS RELIGIOSOS DE QUALQUER CULTO	52
4.7.	O ALCANCE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS AO CANDOMBLÉ E UMBANDA	56
4.8.	O ESPIRITISMO VISTO COMO RELIGIÃO E A PROTEÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	59
4.9.	PROPOSTA DE FIM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	61
5.	CONCLUSÃO	63
	REFERÊNCIAS	66

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal em seu artigo 150, VI, “b”, institui norma que limita a cobrança de imposto referente aos templos de qualquer culto. Assim, nasce relevância do estudo da instituição da imunidade em referencia aos Templos Religiosos.

Neste trabalho, preliminarmente, buscou-se por meio de um breve histórico destacar a origem da imunidade tributária dos templos, vez que sua aplicabilidade vem sendo estendida para todas as manifestações religiosas em razão da liberdade de culto e da laicidade no País.

Para tanto, faz-se mister esclarecer que a imunidade tributária surge quando ocorre a separação do Estado e com a Igreja, com isso várias religiões passaram a se instaurar na sociedade, e assim, fazer jus ao manto imunidade que vem a abarcar mas sim o local em que ocorre a manifestação da fé.

A Constituição da República Federativa do Brasil numera os direitos fundamentais e no meio deles consta a liberdade religiosa, na qual o individuo é livre para exercer qualquer credo, mudar de fé não exercer nenhuma crença. Assim, como foi dito, volta-se a repetir, diante desse quadro, surge a necessidade de se instaurar a norma que concede a imunidade tributária aos templos de qualquer culto.

Diante disso, surge também a necessidade se delimitar o conceito de templo e sua ampliação aos seus anexos. Assim a imunidade passara a também ser abordada sobre a ótica do §4º, presente no artigo 150 da Constituição, vindo a salientar se essa interpretação pode se estender aos anexos da instituição religiosa.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO: ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

2.1. CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Dentro da atividade financeira do Estado ele colhe recursos para conservar sua estrutura, de igual modo deve fornecer aos cidadãos (contribuintes), os serviços que a ele compete, dessa forma atua como provedor das necessidades coletivas.

Nesse eito, temos que a principal fonte das receitas publicas são a cobrança dos tributos. E, para que haja uma cobrança, tem de haver regras que possam coordena-las, está se dá pelo Direito Tributário.

O Direito Tributário está ligado às regras jurídicas que vigoram no país, ele esta direcionado a arrecadação dos Tributos, assim, conforme Rubens Gomes de Sousa¹, o Direito Tributário é “o ramo do direito publico rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere a obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho² o direito tributário:

Regra a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas ultimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas politicas ou, se preferir, pelo Estado.

Ainda, de acordo com as palavras de Luciano Amaro³, o Direito Tributário “é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Com efeito, compreende-se que o Direto Tributário nada mais é que o agrupamento de normas que regulam o ato das pessoas, ditas contribuintes, conduzirem o dinheiro aos cofres públicos. Dessa forma, o Direito Tributário organiza o ato de o Estado remover uma parcela da riqueza do contribuinte, como

¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, pp. 13 e 14; v. _____. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coêlho. 14. ed. rev.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 31.

³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

consequência da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

2.2. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

2.2.1 Imposto

Cabe informar que o imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal relativa a vida do contribuinte. Assim, prescreve o artigo 16 do Código Tributário Nacional.

Desta feita, o imposto se caracteriza como um tributo não ligado a uma atividade do estado, assim ele está voltado a atividade do particular, ou seja, para que seja instituído um imposto, não haverá necessidade de que o estado implante nenhuma atividade ou realize nenhuma ação.

Nesse eito, José Eduardo de Melo⁴, traz sua ideia acerca do tema:

O imposto é um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público.

Ainda trago Luciano Amaro⁵ para completar:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços, etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Para que ocorra sua exigência de certo indivíduo não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado.

2.2.2. Taxas

Diferente dos Impostos a Taxa é um tributo vinculado à atividade do Estado. Ou seja, são voltadas a uma contraprestação direta do ente estatal em relação contribuinte do qual haverá a cobrança.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8. ed. p. 55.

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. p. 30.

A taxa pode ser de polícia ou de serviço. A primeira é conhecida como taxa de fiscalização, cobrada em razão dos atos de polícia da administração pública, quando seus órgãos exercem a fiscalização. Mais uma vez trago Luciano Amaro⁶ para elucidar sobre o que foi dito, “taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede licença, alvará, etc.”.

Ao passo que a taxa de serviço, conhecida como taxa de utilização, é cobrada quando o Estado presta algum serviço ao contribuinte, devendo este ser específico (destacável em unidade humana) e divisível (serviço sujeito de utilização individual do contribuinte)⁷. Ou seja, serviço público, corresponde a qualquer atividade prestacional praticada pelo estado em vistas de atender a necessidade da coletividade.

2.2.3. Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie do gênero Tributo vinculado a uma atuação estatal, qual seja, a construção de obra pública que acarrete valorização imobiliária ao patrimônio do particular. Assim, se o Poder Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) promove, por exemplo, a pavimentação de vias, com subsequente valorização dos imóveis circunscritos, ao Estado admite-se a cobrança de uma contribuição de melhoria.

2.2.4. Empréstimo Compulsório

Dispõe a Constituição Federal⁸ por meio do seu artigo 148, o que segue abaixo:

Art.148- A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I- para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150,III, b.

⁶ AMARO, Luciano. op. cit. p. 33.

⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. p. 162.

⁸ BRASIL. Constituição da república federativa do brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da editora saraiva. 45. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 116.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada a despesa que fundamentou sua instituição.

Assim, o empréstimo compulsório tem por escopo acatar as despesas extraordinárias, decorrente de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Além de servir no ato de zelar pelo investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Ou seja, Trata-se de um empréstimo decorrente do poder estatal, de forma forçada, sua necessidade dá-se em situações excepcionais, de acordo com casos estabelecidos no artigo supracitado.

A respeito de sua natureza, houveram muitos debates a respeito, mas hoje já esta pacificada o entendimento de que engloba as espécies tributárias, devido fato de possuir os elementos presentes do conceito de tributo, presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional⁹:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

2.2.5. Contribuições

Insta salientar a respeito do sentido da palavras contribuição, esta possui um entendimento antigo voltada a ideia de receita tributária. Temos que a contribuição social nada mais é do que o tributo com finalidade de custear atividades específicas.

Podendo ser classificada conforme o artigo 149, caput da Constituição Federal¹⁰ em “contribuição de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e para o custeio da seguridade social.”.

Assim, temos a contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, conhecidas também como contribuições interventivas ou, CIDEs, são de competência exclusiva da União. O Estado tem inclinação para escolher medidas direcionadas ao comando da vida econômica por meio de sua atuação estatal, assim, como exemplo, de contribuição de intervenção no domínio econômico, temos a CIDE Combustíveis.

⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional e Constituição Federal. Obra coletiva de autoria da editora saraiva. 44. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 7.

¹⁰ BRASIL. Constituição da republica federativa do brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da editora saraiva. 45. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 116.

Ao passo que as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, dos trabalhadores e empregadores respectivamente, são conhecidas também como contribuições profissionais ou corporativas são de competência exclusiva da União.

E por fim, as contribuições sociais, nesse momento me faço valer da palavras de Kiyoshi Harada¹¹ acerca do seu significado, qual seja:

Contribuição social é espécie tributária vinculada a atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária.

3. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: CLASSIFICAÇÕES, FUNDAMENTOS E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Para os Tributos, a imunidade demonstra uma limitação negativa da competência tributária, diante disso, temos que a imunidade não retira a competência tributária, pelo simples fato de que ela representa o resultado de uma conexão de normas constitucionais.

A competência tributária por sua vez nada mais é que a propensão jurídica para criar tributos, descrevendo legislativamente as hipóteses de incidência, os sujeitos da relação (passivo e ativo), a base de cálculo e alíquotas.

Dessa forma Eduardo Sabbag¹² afirma que “a norma imunitória se mostra como um sinalizador de incompetência tributária”.

Pelos ensinamentos de Amílcar de Araújo Falcão¹³, a imunidade é:

Uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

Ainda de acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁴:

As Imunidades dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucionalmente qualificada) (...).

¹¹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 259.

¹² SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 288.

¹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., p. 64.

¹⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 135.

Portanto, conclui-se que Imunidade é um instituto constitucional no qual se materializa uma dispensa de pagamentos de Tributos, ou seja, o constituinte houve por bem proteger (tornar imunes) certas pessoas ou circunstâncias¹⁵.

Desta feita traduz-se que a Imunidade Tributária é uma forma de restrição constitucional ao poder de tributar, inserida na Constituição Federal de 1988. Em regra, é destinada aos impostos e a imunidade traz a ideia deste não se submeter ao múnus público.

Assim, de forma específica e descrita pela Constituição, algumas pessoas ou bens não serão tributados, vez que um dos motivos que originou a imunidade é a proteção da liberdade política, de associação, intelectual, religiosa, o desenvolvimento da economia e o equilíbrio federativo.

Dentro dos seus ensinamentos, Luís Eduardo Schoueri¹⁶, entende que “a norma de imunidade é fruto de uma serie de dispositivo, todos confluindo para sua construção. A mera proteção a uma liberdade fundamental não serve para construção de seu inteiro teor (...)”.

Sendo assim, a Imunidade Tributária consiste em uma ferramenta política que salvaguarda princípios fundamentais determinados, além de valores culturais e éticos que o ordenamento político aponte.

Cabe salientar, que a proteção da Imunidade tributária, esta voltada apenas para as obrigações tributárias principais, em que o contribuinte, tem o dever de pagar o tributo, não sendo capaz de atacar as obrigações acessórias, que consiste no ato de fazer ou não fazer algo, por exemplo: a emissão de nota fiscal.

Nesse diapasão, Eduardo Sabbag¹⁷ exemplifica que:

Uma entidade beneficente ou um partido político não serão alvos de impostos, por força da imunidade tributária, mas poderão ser plenamente fiscalizados, ter de apresentar documentos e livros a autoridade fazendária, entre tantos outros deveres instrumentais.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁸, “a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar”, diante disso, para o STF a imunidade ganha à estatura de clausula pétrea, ou seja, a imunidade possui tamanha força que não

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário, 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 421.

¹⁶ Ibidem. p. 425.

¹⁷ SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 291.

¹⁸ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 135.

pode ser suprimida por emenda, porque trata-se de uma norma voltada a proteção de princípios, valores e interesses fundamentais para o Estado.

3.1. CLASSIFICAÇÕES DAS IMUNIDADES

Nesse ponto, é válida uma conceituação acerca das classificações de imunidade, antes de entrarmos, no tópico da Imunidade Religiosa. Assim, dentro do campo de imunidades temos a Subjetiva, Objetiva, Genéricas e Específicas e a Recíproca.

3.1.1. Imunidade Subjetiva

De acordo com o entendimento da doutrina imunidade subjetiva àquela outorgada em razão da situação da pessoa, que vem a ser atribuída em função da presença de elementos objetivos, como o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiadas ou dela oriundas.

Para figurar como exemplo dessa imunidade, podemos citar a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, a imunidade dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores, dos partidos políticos e suas fundações, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

A respeito desse tema, cito Regina Helena Costa¹⁹ que tece considerações sobre o tema:

A imunidade subjetiva ou pessoal é dirigida a uma pessoa, protegendo-se seu patrimônio, renda e serviços. Por exemplo: a não-tributação de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências em lei.

3.1.2. Imunidade Objetiva

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 125-126.

São consideradas objetivas, as imunidades que se enquadram relacionadas a certos fatos, ou seja, ela é voltada para determinada mercadoria, objeto ou coisa.

Desta forma as imunidades objetivas estão ligadas a fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, apesar de também beneficiarem as pessoas, por exemplo temos a imunidade tributária sobre livros, jornais e periódicos, e sobre o papel destinado à sua impressão.

3.1.3. Imunidade Mista

A respeito do tema em discussão, cito as palavras de Roque Carraza²⁰ que conceitua e exemplifica de forma clara a respeito da imunidade Mista:

A imunidade mista, que alcança a pessoa em função de sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos, bens ou situações. Um exemplo da imunidade mista é o art. 153, §4º da CR/88 que exonera o Imposto Territorial Rural para "pequenas glebas rurais, definidas em lei quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".

Segue o teor do artigo 153, 4º da Constituição Federal: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput* - VI - propriedade territorial rural.

3.1.4. Imunidades Genéricas e Específicas

Estas estão inseridas no artigo 150, VI, alíneas b, c e d da Constituição Federal²¹ que se segue:

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;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das

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

²¹ BRASIL. Constituição da república federativa do brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da editora saraiva. 45. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.

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.

Essa espécie diz respeito à imunidade conferida aos templos de qualquer culto, aos livros, jornais e periódicos, etc. Assim, são eles destinadas a todas pessoas políticas e também dizem respeito a todos os impostos incidente no patrimônio, renda e serviços das entidades mencionadas.

3.1.5. A imunidade Recíproca

Prevista no art.150, VI, “a” da Constituição Federal que assim dispõe:

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;

Tal imunidade visa à conservação do pacto federativo, uma vez que esse representa uma clausula pétrea. Portanto não pode um ente político instituir imposto sobre o outro, porque tal situação acarretaria na interferência de sua autonomia, caracterizando nesse ato desorganizando o desempenho das esferas do Governo.

Tem-se que, essa imunidade também esta pautada no Principio da Isonomia das pessoas políticas, pois no ato de tributar por meio do imposto, o ente tributante adquire um papel de “superioridade” em relação ao que vai receber a carga tributária, dessa forma, constata-se ser inadmissível a tributação entre entes políticos uma vez que entre eles existe a isonomia.

3.2. DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

Como já se pôde ver, anteriormente, a imunidade consiste na numa dispensa constitucional de tributo, determinando até onde o poder tributário poderá intervir. Diante do exposto, a Constituição Federal, estabelece vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas), ou certos bens (objetivas) e, as vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as

desafiam²². Configurando um impedimento constitucional, uma vez que o imposto passa a ficar fora do campo da tributação.

De outra banda a isenção no campo da tributação atua como uma dispensa legal, ou seja, que o sujeito passivo realiza o fato gerador do tributo, e nasce a relação jurídica, porém a lei não permite a constituição do crédito tributário, que ocorre por meio do lançamento. Segundo Luciano Amaro²³, “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda, opera no plano do exercício da competência”.

Acerca da Isenção, conforme preleciona Bernardo Ribeiro de Moraes²⁴, ele entende que ela “consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo, sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento”.

Para Rubens Gomes Sousa²⁵:

“[...] na isenção o tributo é devido porque existe obrigação mas a lei dispensa o seu pagamento. Por conseguinte a isenção pressupõe a incidência porque, é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”

A isenção decreta o tributo e exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo em que se contem a isenção importa em ilegalidade, e não em inconstitucionalidade²⁶. Esta prevista no Código Tributário Nacional no artigo 175, como uma forma excludente do crédito tributário, atuando de forma a converter a redução da carga tributaria em um tipo de auxílio pecuniário, concedido de forma indireta.

O legislador por meio do instituto da isenção procurou adequar o peso da carga tributária, atuando de forma a proteger determinadas situações ou pessoas com baixa capacidade econômica para contribuir, buscando minimizar ou solucionar, dessa forma os problemas econômicos e sociais. Atualmente temos a isenção dada ao IPTU, esse fato dá-se quando a Administração Pública para ajudar o contribuinte de baixa renda a ficar em dias com a obrigação tributária perante o imóvel, utiliza

²² BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 113.

²³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. p. 152.

²⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Ob. Cit., p. 673

²⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, s/d., pp. 75-6.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 113.

desse recurso. Por exemplo, em Salvador, o contribuinte que possuir imóvel com avaliação em até R\$ 80 mil reais, será isento do IPTU.

Ademais, a isenção pode ser concedida de forma absoluta, advindo diretamente da lei, sem necessidade de ato administrativo ou requerimento, ela se da em caráter geral. Ou pode ser concedida de forma relativa, quando será feita por despacho da autoridade em detrimento do interessado, desde que este, apresente possuir os requisitos previstos em lei para concessão, conforme previsto pelo artigo 179 do Código Tributário Nacional.

Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁷, “(...) a imunidade e a isenção são, existem, vêm de entes legais positivos. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser”.

Diante do que foi dito revela-se que a não incidência atua como uma forma de inexigibilidade do tributo, uma vez que o fato gerador ocorre, mas não possui capacidade para provocar uma obrigação tributária, fazendo com que o tributo não seja devido. Dessa forma ela se da para os fatos que não estão enredados pela definição legal da hipótese de incidência.

3.3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS NA HISTÓRIA DO BRASIL

Há muito tempo, pessoas que representassem importância na sociedade, como por exemplo, os reis ou membros do alto escalão, não eram obrigados a pagar tributo. Como a religião sempre teve papel fundamental na vida da sociedade, esse setor, envolvendo os religiosos e templos, eram protegidos pelo instituto da imunidade, uma vez que era considerado incabível cobrar deles o imposto devido o papel deles como representantes das divindades responsáveis pelo bem-estar da sociedade.

Em Roma surgiu o Cristianismo que foi elevado a condição de “religião do Estado”, nesse ínterim, o imperador ordenou que fossem erguidos templos em que os cristãos pudessem se abrigar e cultuar a Deus.

²⁷ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 150.

A partir do Brasil Império, a manifestação religiosa do povo brasileiro foi resguardada constitucionalmente, mantendo o catolicismo como religião oficial Império.

Nesse momento era estabelecida pela Constituição de 1824, a liberdade de crença, concedendo espaço para que outro credo também pudesse ser manifestado pelas pessoas, desde que as restrições implantadas fossem obedecidas em seu inteiro teor, ou seja, era possível realizar cultos desde que domésticos ou particulares, em locais próprios, não externos e que não tivessem forma de templo, como exemplo disto, temos o fato de que na época, os protestantes alemães, poderiam praticar sua fé, mas eram proibidos de construir igrejas com torre sino e cruz, uma vez que esses aspectos eram próprios da religião católica.

Isto posto, nas palavras de Eduardo Sabbag²⁸ temos que:

[...] No Brasil Imperial, prestigiava-se uma religião, a católica, com a concessão de direitos especiais, em detrimento das demais. Era uma espécie de César-papismo, em que a escolha de sacerdotes ou bispos dependia do aval do Imperador, o que demonstrava a simbiose entre Igreja e o Estado.

Doutra banda, no ano de 1890 após a Proclamação da República, editou-se o decreto 119-A²⁹, que em seu artigo 5º versava o seguinte:

A todas as igrejas e confissões religiosas se reconhece a personalidade jurídica, para adquirirem bens e os administrarem, sob os limites postos pelas leis concernentes á propriedade de mão-morta, mantendo-se a cada uma o domínio de seus haveres actuaes, bem como dos seus edifícios de culto. (BRASIL, 1890)

Assim, o decreto conferiu personalidade jurídica a todas as igrejas e confissões religiosas, porém, a Igreja Oficial foi mantida e no artigo 6º do decreto supracitado³⁰, resta claro que ela não deixou de receber auxílio financeiro do Governo Federal, para sustentar os serventuários do culto católico, ministros religiosos e seminários:

O Governo Federal continúa a prover á congrua, sustentação dos actuaes serventuarios do culto catholico e subvencionará por anno as cadeiras dos seminarios; ficando livre a cada Estado o arbitrio de manter os futuros ministros desse ou de outro culto, sem contravenção do disposto nos artigos antecedentes. (BRASIL 1890)

²⁸ SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 334.

²⁹ BRASIL. Decreto n. 119 A, de 7 de janeiro de 1890.

³⁰ BRASIL. Decreto n. 119 A, de 7 de janeiro de 1890.

Posteriormente, no ano de 1891, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em seu artigo 72, §3º, conferiu liberdade e igualdade para todas as religiões, assim, todos poderiam exercer pública e livremente o seu culto, fazendo associações com esse propósito e adquirindo bens. Portanto, houve uma separação do Estado com a Igreja, trazendo com si a liberdade de culto, excluindo a obrigatoriedade de uma única religião como oficial.

Dessa forma, Eduardo Sabbag³¹ preleciona:

No Brasil Republicano, a religião de Estado cedeu passo a um “Estado de religiões”, ou seja, a um Estado não confessional, à semelhança da maioria dos países espalhados pelo mundo. Entretanto, a guisa de curiosidade, sabe-se que, até os dias atuais, muitos Estados mantêm-se confessionais – países em que uma única confissão religiosa é reconhecida oficialmente pelo Estado, recebendo, em certos casos, os privilégios decorrentes dessa condição. Assim, adotam como religião oficial o Islamismo (a Arábia Saudita, o Afeganistão, o Egito, o Irã, o Iraque, a Jordânia e outros); o Catolicismo (o Vaticano, a Argentina, a Costa Rica, o Peru e outros); o Budismo (a Tailândia); o Hinduísmo (o Nepal); o Protestantismo Anglicano (o Reino Unido); e o Protestantismo Luterano (a Dinamarca e a Noruega).

Por conseguinte, no ano de 1946, com o advento da nova Constituição, esta trouxe em seu corpo no artigo 31, caput e inciso V, alínea b³², a introdução da imunidade tributária de templos de qualquer culto:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

[...]V - lançar impostos sobre:

[...]b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

Assim, para se alcançar a Imunidade dos templos houve várias alterações durante a história do Brasil, para que dessa forma, se pudesse chegar aos dias de hoje. Antigamente a única religião permitida era a católica, desse ponto em diante, as outras religiões foram ganhando espaço, passando a ser um Estado laico caminhando até os dias atuais em que há uma pluralidade de religiões.

3.4. CONCEITO DE TEMPLO E CULTO RELIGIOSOS

³¹ SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 334.

³² BRASIL. Constituição dos estados unidos do brasil, 18 de setembro de 1946.

Para Hugo de Brito Machado³³:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. [...] A casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para as atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.

Outros como Sacha Calmon Navarro Cêlho³⁴ compreende que “templo é apenas o prédio, o local físico em que são praticados os atos religiosos [...]”. Ao ponto que segundo Aliomar Baleeiro³⁵, “templo, significa a entidade religiosa, com seu patrimônio, seus serviços e suas rendas, desde que não empregados com finalidades econômicas”.

Desta feita, o edifício, por si só, onde se pratica o culto não está protegido pela imunidade, pois, sem o culto ele é apenas um edifício como qualquer outro. Assim, o que faz do templo um local passível de imunidade é o fato de este ser voltado para o culto religioso.

Nesta oportunidade é válido dizer que as rendas que o templo obtiver (com batizados, celebrações religiosas, vigílias, entre outros), desde que utilizadas em prol do próprio culto, serão imunes também. Na hipótese destes valores auferidos serem voltados para outras atividades que não as em benefício do templo e culto, essas rendas serão objetos de tributação e sobre elas incidirão impostos.

Insta salientar que todas as atividades que obtiverem lucro, realizadas fora do espaço do templo, ainda que possuam caráter religioso, não serão passíveis de imunidade, dessa forma, sofrerão tributação.

Cabe ressaltar que, dando continuidade aos conceitos de culto e templos, segundo Eduardo Sabbag³⁶, “culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”.

Para corroborar com essa ideia, Roque Antonio Carrazza³⁷ se manifesta a respeito de que:

O direito não decompadece com fraudes e abusos, é mister averiguar, com cuidado, se o “culto” atende aos requisitos mínimos

³³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 237

³⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à constituição de 1988. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 352.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 88.

³⁶ SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 336

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 887.

de espiritualidade e transcendentalidade, para que venha guindado ao patamar de verdadeira religião. (grifo do autor).

Paulo de Barros Carvalho³⁸, apresenta em seu livro sua colaboração e ensinamentos a respeito do conceito de templo e culto, que segue abaixo:

Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução *culta religiosa*. Cabem no campo da sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas *templo*. [...] Quanto ao âmbito de compreensão deste, também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização. (grifo do autor).

Portanto o culto é um conjunto de ritos desenvolvidos pela igreja como forma de manifestação religiosa. Destarte, no culto há a predominância da fé, sem que haja ofensa à igualdade e dignidade das pessoas, devendo os participantes respeitar os valores religiosos e morais, portanto, cultos em que as seitas sejam satânicas, demoníacas, com rituais de sacrifícios humanos, não são amparados. Ao passo que o templo é o local em que se manifesta o culto, podendo ainda ter seu conceito expandido para tudo aquilo que de certa forma viabiliza o culto. Nesse sentido, os valores fundamentais resguardados pela ordem jurídica e o interesse da coletividade, atuam juntos para limitar a devida utilização dos templos e a fé religiosa, para que essas não passem dos limites morais estabelecidos³⁹.

3.5. DISTINÇÃO ENTRE IGREJA E TEMPLO

A palavra "Igreja" é uma tradução do latim *ecclesia* e significa "convocação". Pode ser denominado como um templo em que ocorre a pregação dos ensinamentos de Cristo. E também pode ser vista, como o agrupamento de fiéis reunidos por uma igual fé, que celebram as mesmas doutrinas religiosas.

Ainda temos que igreja representa uma sociedade religiosa organizada e institucionalizada, com seus preceitos dogmáticos e crenças, cujos membros representam de igual forma o mundo sagrado e suas relações com o mundo

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 195.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada.

profano. Abrangendo aquelas pessoas que creem e também um corpo de sacerdotes, hierarquizado ou não.

Após o século IV depois de Cristo, a palavra Igreja também passou a ser reconhecida como edifício dedicado ao culto de qualquer confissão cristã, ou seja, templos nos quais os fieis se reúnem.

Seguindo os ensinamentos de Roque Antonio Carraza⁴⁰, “Igreja é a instituição religiosa que cultua, por meio de ritos próprios, um ser Transcendental”.

Portanto seria a Igreja o edifício em que se manifesta e ocorre o culto, sendo assim, podendo ser vista como o imóvel onde será construído o templo de qualquer culto, sendo, portanto passível de imunidade tributária, e também as demais construções existentes no mesmo imóvel, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos referidos templos.

Desta feita, os bens, valores, patrimônios da Igreja ou de um agrupamento unido para cultuar, devido sua finalidade voltada para execução e propagação da fé, são imunes, uma vez que cumprem as premissas do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, parágrafo 4º da Constituição Federal.

Por conseguinte, caso a Igreja obtenha lotes e os mantenha vagos, esses devem ser objetos de tributação, uma vez que o fim social do imóvel é a construção de utilização deste. Portanto, no ato da Igreja adquirir um edifício, o seu propósito será elaboração de templos para que ocorra a congregação dos seus fiéis.

A igreja como figura de uma entidade jurídica, possui o dever de obter imóveis para edificar seus templos e assim proteger e abrigar seus seguidores, com o escopo de agrupar os fieis em prol da fé. Corroborando com essa ideia, Hugo de Brito Machado⁴¹ se manifesta a respeito de que “[...] são tributáveis os imóveis não utilizados em atividades religiosas”.

Por outro lado, seguimos ao conceito de templo, que pode ser definido como “edifício público destinado ao culto religioso”⁴². Na mesma linha desse ponto de vista, templo ainda pode ser conceituado como “qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade”⁴³.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 884.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 195.

⁴² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Curitiba: Positivo, 2010.

⁴³ MICHAELIS, Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

Portanto temos que a palavra templo pode ter diversas definições, porém vê-se que a maioria delas nos leva a um pensamento em comum, qual seja, templo, de forma simples, pode ser definido como o local, em que ocorrem as cerimônias religiosas ou os cultos.

No aspecto jurídico, o templo pode ter seu conceito definido a partir de três concepções: Templo como coisa, como atividade e como entidade.

A visão de templo como coisa, surge a partir do momento em que este pode ser definido como local determinado para celebrar o culto. Nos seus ensinamentos, Eduardo Sabbag⁴⁴ discorre que:

[...] Pauta-se na *coisificação* do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado a celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado templo móvel (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus, etc.). (grifo do autor)

Ademais, Regina Helena Costa⁴⁵ a respeito desse tema, apresenta e exemplifica em seu livro:

A exoneração constitucional sob exame afasta a exigência [...] do ISSQN concernente ao serviço religioso; o IR sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrente de aplicações financeiras; o ITBI na aquisição desses bens; o IPVA referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.

Do exposto, vê-se, pois que a visão de templo como coisa, nos passa a ideia de uma definição de templo mais restrito, entendendo ser o local dedicado unicamente ao propósito de cultuar. Desta feita, a imunidade não recai sobre a entidade que o administra, mas sim, sobre o templo.

Ao passo que a visão de templo como atividade, traz a ideia de que o templo é tudo que possibilita a realização do culto, assim, o local destinado e seus anexos serão amparados pela imunidade. Roque Antonio Carrazza⁴⁶, defende essa ideia e aponta em seu livro:

⁴⁴ SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. Constituição e código tributário nacional. 6. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 111.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 884.

[...] a imunidade do art. 150, VI, “b”, da CF deve ser interpretada com vistas largas. Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas -, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quando esteja vinculado as liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias, etc.).

Essa é uma ideia ampla e liberal da visão de templo, pautando-se no sentido de que seu conceito alcança seus anexos, ou seja, os bens ligados à atividade religiosa, as casas ou salões paroquiais, os conventos etc. Nesse interim, o IPTU não deve recair sobre a residência do religioso, sobre os anexos do templo, nem no local voltado a aprendizagem litúrgica e demais, além de não incidir IPVA no veículo que tenha finalidade de realizar um trabalho eclesiástico⁴⁷.

Nessa linha de intelecção, Aliomar Baleeiro⁴⁸, sustenta a mesma tese afirmando que:

O templo não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas aquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou pratica religiosa. [...] O templo não deve ser apenas a Igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimonia publica, mas também a dependência acaso contigua, o convento, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente a comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Por fim temos, o conceito de templo como entidade, e, partindo dessa visão, o templo também inclui a associação ou organização que o mantem, independentemente das pessoas ou objetos incluídos e utilizados⁴⁹, ou seja, o templo nessa concepção traduz a ideia do todo, levando a crer que a imunidade deve recair sobre o templo como uma instituição religiosa em todas as suas manifestações, uma vez que ele deve ser visto com um sentido amplo.

Mister se faz ressaltar que seguindo essa linha de raciocínio, a imunidade alcança o templo como entidade que lhe protege e sustenta, visando atender indiretamente essa entidade responsável pela sua administração. Essa teoria respeita o objetivo do Legislador constitucional ao implantar a imunidade tributaria aos templos na Constituição Federal, vez que, visa assegurar a liberdade religiosa e o culto de crenças, portanto, ampliando o conceito de templo dessa maneira, a

⁴⁷ SABAGG, Eduardo. Manual de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

⁴⁸ BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 149.

⁴⁹ SABAGG, Eduardo. op. cit., p. 339.

imunidade recai no local em que ocorrem as cerimônias, nos bens e serviços ligados as práticas e atividades religiosas.

Em suma, como os templos, considerados em si mesmos, não possuem renda patrimonial e nem realizam serviços para se manter, a imunidade nesse caso estaria voltada ao templo na ideia de pessoa jurídica, regulamente constituída, que realiza a finalidade essencial contida como requisito do artigo 150, §4º, da CF, qual seja, a atividade religiosa em si⁵⁰.

Eduardo Sabbag⁵¹ mais uma vez nos elucida a respeito desse tema:

[...] o legislador constituinte tendeu a prestigiar a *Teoria Moderna*, na esteira de uma **interpretação ampliativa**, pelos seguintes motivos: **(a)** por tratar, textualmente, do vocábulo *entidade*, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; **(b)** por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; **(c)** por mencionar algo *relacionado* com a finalidade essencial – e não *esta em si* -, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”. (grifo do autor).

Assim, a norma imunizante recairia no templo como entidade religiosa a partir do momento que todo seu patrimônio seja envolvido na finalidade essencial, qual seja, a atividade religiosa. A respeito do sentido acerca das finalidades essenciais, Regina Helena Costa⁵² ensina:

[...] *Finalidades essenciais* são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis. (grifo do autor).

Portanto, o que ocorre é a incidência da imunidade na entidade, por conta de sua participação nas ações referentes as atividades essenciais do templo, e, gerando rendas, estas devem ser voltadas para as atividades referentes ao templo-entidade, dessa forma também serão alcançadas pela imunidade.

3.6. PROTEÇÃO AOS TEMPLOS

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 883.

⁵¹ SABAGG, Eduardo. op. cit, p 342.

⁵² COSTA, Regina Helena. Constituição e código tributário nacional. 6. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 111.

Primeiramente cabe ressaltar que os templos são protegidos devido fato de neles ser exercido a manifestação religiosa, que nada mais é que as atividades desempenhadas em prol da religião e fé, como por exemplo, a assistência espiritual conferida pelos padres, pastores, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas, desempenhando pelo espiritismo, catolicismo, entre outras.

Partindo desse conceito, seguiremos com a ideia de que o pilar da existência da imunidade conferida aos templos é a proteção à liberdade de religião, almejada ao longo dos anos, suprimida por vontades, ditas como “superiores”, mas que foi alcançada e caminha para se expandir.

Consequentemente, a imunidade atribuída aos templos, existe para intervir de forma a assegurar a liberdade do cidadão ao seu exercício dos direitos fundamentais, que é um direito da pessoa como ser humano, demarcando a atuação do estado e o respeito a essa liberdade.

Templo é também visto como local em que as pessoas se reúnem para exprimir e cultivar sua fé. De forma a exercer suas confissões religiosas, sem que haja a necessidade de omitir ou suprimir sua escolha religiosa. A esse respeito Roque Antonio Carraza⁵³ se manifesta ensinando que:

Confissão religiosa nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar [...] pessoas que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização [...].

Assim a Constituição Federal⁵⁴ em seu artigo 5^a, inciso VI, assegura que:

Art. 5º **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, nos termos seguintes:

[.] VI - **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.** (grifo nosso).

Kiyoshi Harada⁵⁵, em seus ensinamentos, prescreve:

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 899-900.

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 53. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

Essa imunidade visa à proteção dos valores espirituais. A religiosidade do povo brasileiro é um de seus traços característicos. Por isso, em todas as Constituições ns respectivos preâmbulos, encontram-se referencias invocando a proteção de Deus: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte...promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte...”. (grifo do autor).

Paulo de Barros Carvalho⁵⁶, nos apresenta o seguinte fundamento:

Estão imunes os templos de qualquer culto. Trata-se de reafirmação do principio da liberdade de crença e pratica religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. Entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b).

Isto posto, a essência da proteção conferida aos templos pela Constituição esta pautada no objetivo de garantir que todos possam exercer suas religiões amplamente e manifesta-las, sem restrições. Destarte, em caso dessa liberdade de culto religioso ser restringido de alguma forma, incidira a inconstitucionalidade.

Logo, a liberdade religiosa, abrange o direito de ter convicções de forma que as pessoas possam desenvolver suas crenças sem que sejam impedidas por isso; O direito de expor suas convicções, assegurando que todos possam professar e ensinar sua fé, juntos ou separados, privados ou publicamente sem que isso lhe ocasione uma represália; E o direito da objeção de consciência, no qual a pessoa tem a possibilidade de recusar-se a obedecer alguma obrigação legal sem que isso ocasione alguma penalidade, por conta de sua crença religiosa. ⁵⁷

Por tal motivo, Roque Antonio⁵⁸ ainda alega:

Não pode haver qualquer forma de discriminação (*principio da não discriminação*) fundada nas convicções religiosas das pessoas. Exige-se da parte do Estado uma postura pró-ativa, capaz de garantira cada individuo a opção de, sem qualquer prejuízo ou ameaça, adotar, ou não, uma religião ou, se entender oportuno, mudar para outra.

⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 390-391.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 194-195.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 880-881.

⁵⁸ Ibidem, p. 881-882.

Dai a necessidade de que os templos recebam uma proteção da norma imunizadora. Vez que, a proteção aos templos antigamente era exclusiva a igreja católica e outra crença que não esta, era passível da incidência dos impostos. A imunidade passou a incidir de maneira diversa dentre as manifestações religiosas, apenas no momento em que o Estado tornou-se laico.

É sabido que apesar de atualmente aceitar, respeitar e proteger as diversidades de religiões deve-se manter o cuidado a respeito da forma com a qual essas crenças se apresentam em sociedade, uma vez que, devem respeitar a moral e os bons costumes, não ocasionando perigo nenhum para seus participantes, nem ofendendo ou promovendo risco a terceiros.

Cabe agora, ressaltar que conceito de templo, já abordado nesse trabalho, é amplo e não corresponde apenas à materialidade do edifício, abrangendo assim, o culto, e tudo mais que for ligado a atividade essencial da religião. Assim é valido lembrar, que os anexos que viabilizam o culto, o convento, a casa ou residência do pároco, pastor, que fazem parte do patrimônio da comunidade religiosa, também estão inclusos no alcance da imunidade, desde que não sejam utilizados em atividade econômica com intuito de mercancia, mas sim que qualquer tipo de renda seja revertida para fins da atividade religiosa.

Dessa forma, Sacha Calmon, explica⁵⁹:

Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do “pai de santo”. Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem, a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Essa não goza de imunidade. Não é templo, é moradia. [...] O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres.

Haja vista a liberdade religiosa e o amplo alcance da imunidade a variadas formas de manifestação de fé será também considerado anexo o centro em que se formam os pastores e suas casas, a casa do rabino seus centros de formações, quando estivermos falando respectivamente dos protestantes e israelita, além dos centros e terreiros em que ocorrem as manifestações religiosas do candomblé e umbanda. Sendo também protegido pela imunidade o local em que praticarem as atividades filantrópicas.

⁵⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 261.

Dessa forma, a Constituição quando menciona a imunidade em seu corpo, deixa claro que poderá também ser amparado por este instituto, tudo que tiver finalidade essencial para o desempenho da atividade religiosa. Isso posto, relembramos que “Finalidades essenciais dos templos são a pratica do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fieis⁶⁰”.

Portanto, a Proteção dos templos, e, de forma ampla, seus anexos, tem seu respaldo no fato de que é nele em que se oficia o culto e ocorre a pratica e reunião dos fieis para propagar, divulgar e exercer suas crenças. Por fim, insta mencionar os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Côelho⁶¹:

O templo, dada à isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espirita Kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoista ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em **lugar dedicado exclusivamente ao culto** da sua predileção, este lugar **há de ser um templo e gozará da imunidade tributária**. (grifo nosso).

3.7. EXTENSÃO DA IMUNIDADE AOS CEMITÉRIOS

Vale dizer que esse tema já foi alvo de muita discussão inclusive pelo STF. Surgindo vários questionamentos a respeito da ideia de se os cemitérios devem ou não ser livre de tributação.

A respeito disso, vale-se o questionamento acerca da ideia de se o cemitério tem cunho religioso para sociedade.

Recentemente a proprietária de um local no qual localizava-se um cemitério privado, pleiteou judicialmente pela imunidade tributária. Neste ato, teve seu pleito julgado improcedente, tendo incidido dessa forma o IPTU sob o terreno. Diante disso foi interposto Recurso extraordinário⁶² pela proprietária que para melhor compreensão do julgamento, segue abaixo:

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. Constituição e código tributário nacional. 6. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 111.

⁶¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 261.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 544815. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília.

O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário interposto contra acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que reputara válida a incidência do IPTU sobre imóvel, pertencente à recorrente, alugado a empresa que o explorava como cemitério privado. Sustenta-se que a propriedade imóvel em questão é imune, nos termos do art. 150, VI, b, da CF, e que a expressão "templos" deve ser interpretada de forma a abranger não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas também os respectivos anexos, haja vista que em frente aos túmulos são prestadas homenagens e desenvolvidos ritos que configuram o culto previsto na norma constitucional. O Min. Joaquim Barbosa, relator, negou provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Marco Aurélio. Ressaltando que a propriedade imóvel que se pretende imune pertenceria a uma pessoa natural e laica; teria sido alugada a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesiástica; bem como utilizada em atividade econômico-lucrativa cujo produto não seria destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa, entendeu não aplicável, à espécie, a orientação fixada pelo STF em vários precedentes e constante do Enunciado da Súmula 724, no sentido de que não pode haver tributação de imóveis pertencentes a entidades imunes, ainda quando alugadas a terceiros, sempre que a renda obtida seja empregada nas atividades essenciais dessas entidades. **RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008. (RE-544815)**

Ou seja, o entendimento utilizado foi o de que o terreno pertencia a um indivíduo comum buscava a imunidade do local, porém utilizava deste em locação a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidades religiosas, além de que se enquadrava em atividade de fins lucrativos e não há nessa ocorrência nenhuma existência de entidade religiosa para o qual se reverteria o lucro, portanto, entendo favorável a decisão acerca desse fato. Uma vez que o cemitério não faz parte do patrimônio de nenhuma instituição religiosa

Ao inverso dessa decisão, tivemos o Recurso Extraordinário que conferiu imunidade tributária sobre o cemitério da Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico, em razão do fato de que o cemitério tratava-se de mesmo imóvel, parcela do patrimônio da Sociedade religiosa, portanto, alcançado pela garantia constituição, em razão de cumprir com suas finalidades essenciais de cunho religioso.

Segue para compreensão resumo da decisão do STF⁶³:

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 578562. Ministro Eros Grau.

O Tribunal deu provimento a recurso extraordinário interposto pela Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico contra acórdão da Câmara Cível Especializada do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que entendera que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da CF não se aplicaria aos cemitérios, porque estes não poderiam ser equiparados a templos de culto algum. Distinguindo a situação dos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso da daqueles que são objeto de exploração comercial por empresas que alugam ou vendem jazigos, asseverou-se que apenas a primeira hipótese estaria abrangida pela aludida imunidade tributária. Considerou-se que o cemitério analisado seria uma extensão da capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no mesmo imóvel, e que a recorrente seria uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, titular do domínio útil desse imóvel, dedicada à preservação da capela, do cemitério e dos jazigos, bem assim do culto da religião anglicana professada nas suas instalações. Reportou-se ao que decidido no RE 325822/SP (DJU de 14.5.2004), no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, b, da CF contemplaria não apenas os prédios destinados ao culto, mas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nesse preceito, e que a regra do seu § 4º serviria de vetor interpretativo dos textos das alíneas b e c do seu inciso VI. Assim, tendo em conta tratar-se, na espécie, de mesmo imóvel, parcela do patrimônio da recorrente, entendeu-se que o cemitério seria alcançado pela garantia contemplada no art. 150, a qual seria desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I, todos da CF. Aduziu-se, ao final, que a imunidade dos tributos, de que gozam os templos de qualquer culto, é projetada a partir da proteção aos locais de culto e a suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Daí, da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo dos referidos artigos, concluiu-se que, no caso, o IPTU não incidiria. **RE 578562/BA, rel. Min. Eros Grau, 21.5.2008. (RE-578562)**

Portanto, para o cemitério fazer jus a norma da imunidade, deve-se analisar sua natureza religiosa, caso fizer parte dos anexos ao patrimônio da entidade religiosa, e possua a finalidade essencial, o cemitério será imune de tributação.

4. A IMUNIDADE CONFERIDA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A regra de imunidade apresentada pela Constituição em seu artigo 150, VI, “b”, renuncia a desoneração de impostos dos templos de qualquer culto, destarte, o cidadão devido seu direito de liberdade religiosa, passa a ser capaz de

praticar sua fé no culto e templo que melhor se assemelhem a suas crenças, ou não possuir religião alguma⁶⁴.

Tal norma imunizante tem origem na separação da Igreja e do Estado, firmada na época da proclamação da República.⁶⁵ Onde o Estado deixou de ter uma religião oficial para tornar-se laico e assim, proteger a liberdade de crença.

Faz-se necessário conferir imunidade aos templos, como forma de proteção ao direito que os cidadãos possuem de dedicar-se às práticas e rituais costumeiramente vinculados a sua religião. Em consequência disso, a Constituição quando menciona *templos de qualquer culto* se refere ao fato de que as pessoas estão livres a exercer suas religiões, desde que respeitem a moral, os bons costumes e a ordem pública.

Hugo de Brito Machado⁶⁶, em sua obra apresenta a seguinte ideia:

[...] A palavra *culto* evidentemente esta empregada no sentido se seita religiosa. Designa, pois, a entidade. E a palavra *qualquer*, no contexto da norma, tem exatamente a finalidade de evitar discriminações. A imunidade é outorgada aos templos de *qualquer culto*, e não apenas aos templos dos cultos que eventualmente contem com a simpatia das autoridades. Já a palavra *templo* está na norma imunizante para indicar o instrumento, o meio material de que se vale o culto, e não apenas o imóvel onde se realizam as cerimoniais ou rituais. (grifo do autor).

Por conseguinte, a imunidade conferida pela Constituição, de acordo com o §4º do artigo 150 da CF, atinge o patrimônio, a renda e os serviços voltados à execução da finalidade essencial da crença⁶⁷.

Destarte, a separação do Estado com a Igreja, serviu de base para incidência da imunidade e, por conseguinte a ausência de tributação sobre as entidades. Roque Antonio⁶⁸ tem seu entendimento esposado acerca do fundamento da imunidade de qualquer culto:

O *fundamento* da imunidade dos templos, não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as entidades tivessem que suportar os

⁶⁴ SABAGG, Eduardo. op. cit, p 336.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. op. cit, p 110.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 194.

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. op. cit, p 111.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 884.

impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, com as finalidades essenciais. (grifo do autor).

De logo, a respeito do fato da ausência de capacidade contributiva incidir ou não como escopo para não tributação através da imunidade, Luis Eduardo Schoueri⁶⁹, se manifesta a respeito de que:

Poder-se-á afastar a tributação quando se concluir pelo caráter publico dos templos, dai se afirmando que aquilo que estiver afetado a atividade pública não será índice de capacidade contributiva. [...] Assim, o patrimônio, os serviços, a renda afetados a atividade religiosa encontram-se fora do Domínio Econômico (fora de mercado), sendo antes parte do domínio publico (da sociedade, não domínio estatal) e, por isso, incapazes de revelar capacidade contributiva.

Assim, de tal forma, a Constituição expressamente não permite que pessoas politicas exijam impostos dos templos de qualquer culto e com isso venham a causar prejuízos, que podem ser tão severos a ponto de destruir os cultos religiosos.

Dessa forma, a imunidade recai naquilo que seja essencial para o exercício do culto. Não devendo delimitar sua cobertura, fazendo que com isso o tributo sirva de empecilho à execução das praticas de fé. Nem mesmo amplia-lo de maneira a incentivar a pratica de cultos religiosos de forma indeliberada.

Porem deve-se manter o devido cuidado quando mencionamos a ampla interpretação a respeito da imunidade ser conferida aos templos de qualquer culto, seus anexos e tudo que for voltado à atividade essencial deste.

Por consequência, essa visão moderna não pode acarretar em manter-se de cabeça baixa para os excessos praticados, tendo em vista que a liberdade religiosa tornou fácil a formação de seitas⁷⁰. Hugo de Brito⁷¹ nos apresenta sua analise a esse respeito:

Não é razoável, porém, levar-se a imunidade a limites exageradamente amplos, o que apenas serve para estimular a exploração da ingenuidade popular, como tem ocorrido no âmbito de

⁶⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário, 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 455.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 391.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 195.

algumas seitas em nosso País, com seus líderes enriquecendo às custas de doações no mais das vezes feitas por pessoas pobres.

Cabe nesse momento apontar para o fato de que, as doações dos fieis, incluindo dízimos, esportulas, além das aplicações financeiras, por decorrerem da pratica do culto, possuem imunidade a respeito da renda, por visarem à manutenção do patrimônio da entidade⁷². Dessa forma há de observar o quanto realmente esta voltando para conservação do patrimônio e uso para finalidade essencial da religião.

Nessa linha de intelecção, sabe-se que o patrimônio, as rendas e as atividades da entidade, desde que lícitas e voltadas para fins da finalidade essencial da religião são imunes aos impostos.

Partindo desse pressuposto, não podem os Municípios fazer incidir IPTU sobre os prédios ou terrenos onde se pratica o culto, nem quando um imóvel de domínio da entidade religiosa estiver sendo utilizado, lucrativamente, mas revertidos a própria mantença da instituição e em fins assistenciais ou educacionais. Mas pode tributar os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e demais religiões que se conduzem a finalidades econômicas, como, aluguel de imóveis ou terrenos para estacionamento⁷³.

Por estacionamento é valida uma ressalva, trazida por Eduardo Sabbag⁷⁴ em seu livro:

[...] O estacionamento, sendo utilizado apenas pelos fieis, pagando ou não pela utilização do recinto, será palco de um caso de inequívoca imunidade, porquanto a renda é proveniente dos seguidores do templo, como pessoas integrantes da entidade. Por outro lado, sendo aberto ao público, para uso coletivo, a manutenção dos efeitos da norma imunitória já se torna duvidosa.

Também incide imunidade nos imóveis rurais de domínio da entidade religiosa quando propagar atividades do culto, e, se houver algum empreendimento hortifrutigranjeiro ou agropastoril, devendo essa atividade e conseqüente manufaturação ser destinada ao consumo interno e não em comércio. De igual modo, recai coberta pela norma imunizante o lucro angariado pela entidade religiosa, na realização de uma quermesse, desde que reverta em função da

⁷² COSTA, Regina Helena. op. cit, p 111.

⁷³ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit, 261.

⁷⁴ SABBAG, Eduardo. op. cit, p 347.

entidade, além de também ser imune os serviços de comunicação, em televisão ou radio, que tem o escopo de propagar a religião⁷⁵.

Vale uma ressalva a respeito de que a imunidade esta voltada ao templo, seus anexos e ferramentas utilizadas no desempenho da atividade religiosa, não devendo incidir em objetos alheios a essa finalidade. Hugo de Brito⁷⁶ nos esclarece sobre esse assunto dizendo que:

Se ocorrer aplicação financeira, ou aluguel de imóveis, ou outro tipo de aplicação de capital em atividade não inerente a religião, a renda é tributável. Também são tributáveis os imóveis não utilizados em atividades religiosas. A imunidade impede que o tributo onere a atividade religiosa, mas não é um prêmio aqueles que a praticam. Impede o tributo sobre os atos da religião, tais como, os batizados, as missas, as novenas, os sermões, a coleta de doações. Não impede, porém, o tributo sobre a propriedade e sobre a renda enquanto fatos comuns as atividades não religiosas.

Portanto, caso a instituição religiosa possua bens em locação com destinação da renda para manutenção do culto, é válida a incidência da imunidade. Ocorre que se essa vier a ser um atividade duradoura, passa a ser vista como atividade econômica e desta feita nada tem a ver com o sentido da instituição religiosa, uma vez que sua essência é desenvolver a religião. Assim, permitir que esse tipo de atividade seja alcançado pela imunidade é cometer um excesso, porque estaria dando liberdade para que as entidades religiosas possam vir a desempenhar qualquer outra atividade econômica, valendo-se do manto da imunidade para sua proteção.

Hugo de Brito Machado⁷⁷, mais uma vez elucida sobre o tema em uma de suas obras:

[...] as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, IV, da CF.

Para com apreensão, segue abaixo o artigo 170, IV, da Constituição federal:

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit. p. 888-889.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 195.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 292.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...IV - livre concorrência;

De fato, a norma da imunidade não pode atuar de forma a desrespeitar o princípio da livre iniciativa, portanto não deve alcançar as atividades de iniciativa privada, uma vez que seria uma concorrência desleal em vista do fato de que as empresas teriam incidência dos impostos e as entidades religiosas seriam cobertas pela norma da imunidade e teriam "passe livre".

Essa ideia é confirmada por Roque Antonio Carrazza⁷⁸ quando ele diz:

A imunidade passa ao largo quando se demonstra a existência, no culto, da finalidade mercantil, isto é, de práticas típicas das entidades lucrativas, que levam ao enriquecimento pessoal dos membros da igreja e que provocam desequilíbrio na concorrência.

Diante disso, ocorre também uma grave ofensa ao princípio da isonomia, pois, muitas entidades valendo-se da não tributação em razão da imunidade, vem tomando grandes proporções e utilizando a religião como disfarce para exercer atividades de mercancia, e com isso, edificando montanhas de dinheiro à custa dos seus seguidores.

Nessa linha de inteligência, Kiyoshi Harada⁷⁹ mantém posição firme a respeito disso expressando em seu livro a seguinte ideia:

A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as *finalidades essenciais dos templos* (§4º do art. 150). Não estende o benefício às atividades *decorrentes de finalidades essenciais*, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, a incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução da finalidade religiosa. (grifo do autor).

Posto isso, fica evidente que existe entendimento variado entre os autores. Há aqueles que entendem que a imunidade se estende ao patrimônio, renda e serviços dos templos, desde que sejam voltadas as finalidades essenciais

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 889.

⁷⁹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 391.

do culto, ao passo que, outros entendem que não se pode estender esse pensamento uma vez que dessa forma estaria de certo modo, mascarando as atividades de mercancia com o manto religião para se fazerem valer da imunidade.

Contudo, essa imunidade voltada aos bens e patrimônios alugados, com renda revertida à finalidade da religião, vem recebendo amparo da Sumula 724 do STF, no sentido de que a jurisprudência esta aplicando nesses casos, de forma análoga a sumula supramencionada. Segue abaixo seu teor:

Sumula 724 do Supremo Tribunal Federal - Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

É de saber que sobre esse tema Regina Helena Costa⁸⁰ observa:

Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a “destinação” dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.

No sentido de corroborar ainda mais esse raciocínio, segue jurisprudência do STF⁸¹:

Decisão: Vistos. Mitra Arquidiocesana de São Paulo interpõe agravo de instrumento contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário fundado na letra “a” do permissivo constitucional. Insurge-se, no apelo extremo, contra acórdão da Décima Quarta Câmara “A” de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim do: “IPTU - Tributário Entidade Religiosa - Imunidade - É de conhecimento de todos que a Mitra Arquidiocesana de São Paulo é instituição religiosa, sem fins lucrativos, que se propõe ao exercício da caridade aos desamparados e com fins filantrópicos, mas não ficou devidamente provado que o imóvel, sobre o qual incide a cobrança impugnada destina-se às finalidades essenciais da apelante – Recurso provido” (fl. 16). Alega a recorrente que o acórdão recorrido ao não reconhecer a imunidade tributária relativamente ao IPTU, objeto de execução fiscal, “no sentido de que não houve o atendimento das finalidades essenciais, visto que o imóvel encontra-se locado a terceiros, atribuindo, portanto, à Recorrente, atividade lucrativa”, afrontou o art. 150, inciso VI, alíneas

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 160.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 742230. Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2011.

“b” e “c”, da Constituição Federal. Sustenta, ainda, confronto com jurisprudência pacífica deste Tribunal, inclusive com a Súmula 724/STF. Decido. Eis a moldura fática delineada no v. acórdão recorrido: **“Pese embora seja cediço que a apelante é instituição religiosa, sem finalidade lucrativa e que tem por escopo o exercício da caridade aos desamparados, com fins lucrativos, não demonstrou em momento algum que o imóvel em apreço destina-se a suas finalidades essenciais, deixa claro, ao contrário, que está alugado a terceiros, o que viabiliza a execução da dívida de IPTU”**. Portanto, a partir dessa moldura fática, **incontroverso que a recorrente é entidade religiosa que possui também caráter assistencial. Ponto incontroverso nos autos, também, é que o imóvel está alugado a terceiros, resultando, para o acórdão recorrido, o fim lucrativo de tal atividade. Todavia, essa situação fática, por si só, não é suficiente para afastar a imunidade, na esteira da jurisprudência desta Corte, que tem se inclinado à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar. No RE nº 237.718, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, o Pleno reconheceu que a imunidade tributária do patrimônio das entidades de assistência social alcança o IPTU incidente sobre o imóvel alugado a terceiro, desde que a renda seja aplicada em suas finalidades essenciais**. Na ocasião, o Ministro Relator citando doutrina abalizada asseverou: Parece clara a sintonia desses julgados com extratos doutrinários que vale ressaltar, porque reduzem à dimensão marcada pela teleologia do instituto da imunidade tributária a norma do § 2º do art. 150, CF, onde o recurso pretende alicerçar-se. “A norma constitucional” - quando se refere às “rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidade” - observa Luciano Amaro (in Ives Gandra (coord), *Imunidades Tributárias*, CEU/RT, 1998, p. 143/51) - “atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas” (...): “independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida”. “Seria um dislate” - explica - “supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Frequentemente, o entendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade”. “Seria atribuir incoerência ao Texto Constitucional” - acentua na mesma linha o douto Aires Bernadino (Ives Gandra, Coord, op. cit, p. 151, 171) - “imaginar que ele tenha criado expressamente uma imunidade (a das rendas das entidades de assistência social) impossível de ser aplicada. Se for inviável à manutenção da imunidade o fato de virem a ser prestados serviços (ou obtidas rendas, de qualquer natureza), então o preceito imunitório é vazio, inaplicável, destituído de valor e de razão. A isso levará interpretação não teleológica e que despreze exegese sistemática do § 4º do art. 150”. Na mesma linha o voto da Ministra Ellen Gracie: “Entendo que as finalidades essenciais das entidades beneficentes só conseguem ser atendidas exatamente pela utilização que fazem e pela obtenção de rendas através da locação desses

patrimônios isentos. [...] No que se refere ao emprego das rendas nas atividades essenciais de tais entidades, evidente que, no caso, o que se discute é se o imóvel está sendo utilizado nas finalidades essenciais da entidade. **E, para esta Corte, o fato de ele está locado não afasta a imunidade.** No particular cito trecho da **sentença de primeiro grau que, aplicando o entendimento desta Corte, reconheceu a imunidade no caso em tela: “É sabido, que mesmo estando o imóvel locado, como no caso dos autos, os aluguéis constituem renda que revertem integralmente às obras” e ações da embargante, considerando, em especial, que ela não persegue fins econômicos. Na realidade, a entidade imune quando aluga um imóvel não está praticando atividade econômica. Os aluguéis são revertidos e, relacionados com as finalidades essenciais da entidade sem fins lucrativos e, portanto, estão protegidos pelo manto da imunidade tributária**”. Evidentemente, a reversão das receitas provenientes da locação ao patrimônio da entidade deve estar comprovada na sua escrituração contábil, à disposição da administração tributária. **Diante do exposto, dou provimento ao agravo de instrumento, para, desde já, conhecer do recurso extraordinário e lhe dar provimento para restabelecer a sentença de primeiro grau,** inclusive, quanto às verbas de sucumbência. Publique-se. Brasília, 19 de outubro de 2011. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente. (STF - AI: 742230 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 19/10/2011, Data de Publicação: DJe-206 DIVULG 25/10/2011 PUBLIC 26/10/2011)

Do exposto, conclui-se que com a instituição da norma imunizadora, o objetivo do legislador constituinte nada mais é do que salvaguardar tudo aquilo que for necessário e utilizado em prol da liberdade do exercício dos cultos. De outra forma, se o que ocorrer for arrecadação de lucros ou atividade de mercancia sem que haja finalidade essencial do culto, será vedado pela Constituição, e conseqüentemente sofrerá tributação, uma vez que não é amparado pela norma constante no artigo 150, VI, alínea “b” da CF, nem o §4º do mesmo artigo.

Cabe, nesse ponto trazer a ideia de Roque Antonio:

Não há nenhuma regar constitucional que, implícita ou explicitamente, proíba as Igrejas de manterem seus patrimônios ou de tomarem as medidas conducentes a sua crença e aperfeiçoamento, até porque, com tais cautelas, tenderão a ganhar um numero maior de adeptos, além de se instrumentarem melhor para atingir seus objetivos transcendentais.

Por fim, trago mais uma vez Roque Antonio Carraza⁸², para apresentar seus exemplos de incidência da imunidade, referente aos bens e rendas das entidades religiosas.

Quanto aos livros religiosos (bíblias, livros de doutrinas, missais, biografias de santos, etc.), aos catecismos, as estampas sagradas, as revistas de formação cristã, aos “santinhos”, que costumam ser comercializados no interior dos templos, contam com o benefício da imunidade tributária, só que agora em função do disposto no art. 150, VI, “d” da CF. [...] devem ser equiparados aos livros, para fins de *imunidade tributária*, os *veículos de ideias*, isto é, os livros eletrônicos. [...] (grifo do autor).

In Verbis.

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

[...] VI - instituir impostos sobre:

[...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

No que diz respeito aos donativos, aportes de capital feitos por pessoas físicas ou jurídicas em função das confissões religiosas, as oblações e oferendas realizadas pelos seguidores as entidades religiosas, não acarretarão incidência tributária, ou seja, não haverá recolhimento de Imposto de Renda nem IR de pessoa jurídica⁸³.

Ainda, podemos mencionar que a não tributação do IPVA, advinda da imunidade, incide no veículo utilizado, tão somente, na catequese ou serviços referentes ao culto, além de recair no ônibus (ou qualquer automóvel) adaptado para ser um templo móvel.

Isto posto, fica clara compreensão de que as entidades religiosas podem, dentro dos limites, obter bens destinados ao incentivo da fé nas pessoas, para assim expandir e manter seus ideais religiosos. E por conta deste não virão a perder o benefício da imunidade uma vez que a liberdade de culto será protegida, junto com todos os meios utilizados para promover e desenvolver a religião, e assim, manter-se viva e prospera.

4.1. A RELIGIÃO E SUA IMPORTÂNCIA

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 895.

⁸³ Ibidem. p. 896.

Primeiramente, cabe salientar que o conceito de religião é amplo, dessa forma não existe uma norma legal ou constitucional que lhe institua, portanto, deve ser visto e compreendido de forma a incluir todas as formas de manifestação de fé, agrupamentos litúrgicos em que a moral e os regramentos sejam seguidos. Sendo assim, o sentido de religião deve ser tecido em vistas largas de forma proporcionar a inclusão das crenças sem que os grupos minoritários sejam suprimidos⁸⁴.

A partir desse pressuposto, partimos a análise da importância da questão religiosa. A família é a forma mais básica de sociedade, dentro da relação existente numa família pode-se ver as características de uma sociedade: igualdade, subordinação e superioridade. É nesse leito familiar que o indivíduo começa a aprender sobre religião, tomando conhecimento sobre a fé, aprende sobre uma força maior que é a de Deus, a depender da religião dos seus pais, sobre santos ou entidades.

Assim é desde a infância que, independente da origem ou compreensão social e religiosa, seja católico, espírita, umbandista, evangélico, ou outros, passamos a entender que existe uma força maior nos rodeando em todos os momentos da vida, sejam eles fáceis ou difíceis, na alegria da vitória ou tristeza da perda.

Dessarte, a presença da religião, além de ajudar na formação da personalidade do ser, gera princípios e valores como fraternidade, não julgar o próximo, caridade, solidariedade, a crença que agindo com boas atitudes, faremos bem a “alma” e teremos boas recompensas no futuro, mas ao praticar o mal teremos más consequências, esses valores que vão ajudar a nortear a conduta do indivíduo por toda sua história.

Do exposto, José Magno⁸⁵ nos esclarece:

A religião tem a capacidade de unir as pessoas provocando o sentido de companheirismo criando núcleos sociais e comunitários muito bem com pecados isso é formação social de aceitação das pessoas não levando em conta sua condição socioeconômica, são situações que **a religião tem uma excelente capacidade de minimizar as diferenças e conseqüentemente discriminações e preconceitos que existem na sociedade.** Falando disso até agora chegamos à

⁸⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 345.

⁸⁵ BRASIL, José Magno Macedo. Religião: sua finalidade na nossa formação social. Disponível em: <http://www.horadanoticia.com.br/?conteudo=Colunistas&art_id=47>. Acesso em: 20 janeiro 2017.

conclusão que **a religião é uma instituição fundamental** dentro daquilo que buscamos como medida sócio-educativa e principalmente como prevenção, **junto com a família, a religião exerce um papel importantíssimo para lutarmos contra todos os fatores de risco que socialmente vivemos no nosso país.** (grifo nosso).

Corroborando com o acima exposto e acrescentando essa linha de pensamento, Anderson Marques⁸⁶ surge expondo que:

a religião é o “religar” do homem a alguma crença , na qual ele(o ser humano) deposita e garante a sua fé e confiança, se caracteriza como “o preenchimento da lacuna” que separa o homem de Deus, e é esta religião que traz os aspectos de transformação e conversão total, que conceitua a religião num patamar muito acima de qualquer área ou ciência humana.

Desse modo, a religião, na vida do individuo, manifesta-se no pensamento, na comunicação e nas atividades que ele vai desempenhar em sociedade, enquanto a ciência é exata, a religião é abstrata. A concepção religiosa tem por escopo, a realização do individuo de uma forma ampla e transcendental.

Por conseguinte, religião e sociedade estão interligadas uma vez que o entendimento sobre comunidade nasce com a religião. Porém o vínculo entre as pessoas, não se refere apenas as crenças religiosas ou politicas, mas, dentro disso, romper as barreiras que protegem o manto da religião significa dizer que a sustentação da sociedade pode deixar de existir.

Sendo assim, a religião pode ser interpretada como uma das bases de uma sociedade, e, quando sua força deixa de ter peso e influenciar na comunidade, a violência, a intolerância, etc., recaem sobre o individuo e seu Estado. Passando a valer-se de sanção para resolver os conflitos.

Ocorre que os princípios básicos nascidos e criados numa pessoa ao longo de sua vida, e que a religião atua em grande papel fundamental, como integridade, moralidade e autorrespeito, não podem ser postos a força. Desta feita, haverá um insucesso em tentar forçar algo que nasce e se constrói na essência da pessoa, uma vez que para ser moral, deve-se haver motivação emocional para isso e não intimidação.

⁸⁶ CARVALHO, Anderson Marques. O conceito e a importância da religião na vida humana. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/o-conceito-e-a-importancia-da-religiao-na-vida-humana/81523/>>. Acesso em 20 janeiro 2017.

Posto isso, devemos tecer considerações sobre a fé, que pode ser decifrada como a forma em que os indivíduos conferem importância a suas vidas e o entendimento que possuem em suas existências e de outros. Para tanto, essa “crença” não necessita esta voltada ao credo em um Deus, como centro de tudo, mas sim a alcançar harmonia para sua vida.

Tomando por base a liberdade de culto encontramos atualmente diversas religiões onde pode-se enxergar que o pilar da fé de muitas delas é a união do grupo, que junto manifesta suas crenças, como exemplo temos, o cristianismo, islamismo, espiritismo, candomblé, budismo, etc.

Corroborando com o trecho acima abordado, como o centro da religião é a fé e seu pilar é a união de um grupo de indivíduos que creem, cabe o entendimento de que a sociedade passou a se preocupar em realizar a proteção da religião, vez que reverberou no âmbito jurídico. Porque ao se instaurar a fé por meio da religião, no ato de reunir-se, os grupos passaram a ter necessidade de possuir locais para propagar sua fé.

Em outras palavras, a liberdade de crença, decorreu na liberdade de culto e para que existam as manifestações religiosas, há a necessidade um local físico para sua ocorrência. Esse local, nomeado de templo, atuara como alicerce para expressão religiosa.

4.2. EXISTÊNCIA DA RELIGIÃO DIANTE DA DIVERSIDADE CULTO

Insta mencionar a respeito do conceito de religião, apontado por L. Ron Hubbard⁸⁷:

A religião pode ser definida como a crença em seres espirituais. De uma forma mais vasta, a religião pode ser definida como um sistema de crenças e práticas, por meio dos quais um grupo de pessoas combate os grandes problemas que afligem a vida humana. A qualidade de se ser religioso implica duas coisas: em primeiro lugar, acreditar que o mal, a dor, a desorientação e a injustiça são factos fundamentais da existência; e em segundo lugar, um conjunto de práticas e de crenças santificadas relacionadas que exprimem a

⁸⁷ HUBBARD, L. Ron. A Influência da Religião na Sociedade: O Papel do Ministro Voluntário. Disponível em < <http://br.volunteerministers.org/l-ron-hubbard.html>>. Acesso em 20 janeiro 2017.

convicção de que o Homem pode, em última análise, salvar-se destes factos.

Diante do exposto temos que tomando por base a historia do mundo, não há momento, durante as épocas em que não se mencione alguma atividade religiosa, vinda dos grupos sociais. Portanto, a religião esta interligada a cultura de um povo, servindo em muitos períodos, inclusive até os dias atuais, como alavanca para grandes manifestações benéficas na sociedade, e também como motivação em grandes guerras

Porquanto, as sociedades, foram estabelecidas tendo a religião como pilar, e em qualquer religião é claramente visível a existência da fé. Assim, qualquer forma de manifestação religiosa ou mística, ocasionada pela mitologia ou seitas é uma forma de doutrina e merece respeito.

Destarte, em dias atuais, as manifestações religiosas vêm aumentando e se mantendo em meio a todo avanço social, portanto, a maioria dos indivíduos possui alguma crença, desta feita, a crença em alguma religião, ainda acarreta em movimentos sociais e mantem status, sociais e políticos. Aproximadamente, apenas 8% dos brasileiros, não possuem religião, o que em muitos casos não significa perda fé.

Nesse eito, podemos reconhecer que nosso País comporta uma gama de influencias culturais, e, com isso instaurou-se diversos grupos religiosos com seus filosofias, crenças e doutrinas, que atuam de maneira a locupletar as experiências dos indivíduos em sociedade. De fato a diversidade de religião tem varias proporções, havendo varias formas de classifica-las, porém as características básicas de uma religião vão surgindo em muitas delas.

Diante da diversidade religiosa, dá-se o pluralismo religioso, por consequência disso, muitos indivíduos, praticantes de religiões distintas ou de nenhuma, passam a ter um impedimento por muitas vezes um bloqueio, de compreender e assim respeitar a crença do outro. Porem vivemos em um país livre, admitir e tolerar as distinções é importante, porque um dos propósitos da religião, nada mais é do que disseminar os pontos benéficos e positivos do ser humano, respeitando as escolhas do outro.

Maria Lúcia Karam⁸⁸, aborda sobre liberdade em sua obra:

[...] livre, o indivíduo, naturalmente, deve poder pensar e acreditar naquilo que quiser. É esse o campo da liberdade de pensamento, de consciência e de crença. É um campo que diz respeito somente ao indivíduo, não podendo sofrer qualquer interferência do Estado. É um campo essencialmente ligado à própria idéia existente de democracia, pois sem um pensamento livre não existe a possibilidade de escolha que está na base dessa idéia.

Portanto, todos os indivíduos e suas religiões podem interagir na sociedade e reivindicar seus direitos, e, ao mesmo tempo, tornar pública essa diversidade religiosa, sem que isso lhes ocasionem punições como já ocorreu em tempos passados. José Joaquim Gomes⁸⁹, em sua obra é brilhante ao dizer:

A quebra de unidade religiosa da cristandade deu origem à aparição de minorias religiosas que defendiam o direito de cada um à verdadeira fé. Esta defesa da liberdade religiosa postulava, pelo menos, a ideia de tolerância religiosa e a proibição do Estado em impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial.

Posto isso, a opção de ter, aderir, participar, desenvolver e semear sua crença por meio da religião é uma escolha a ser tomada pelo indivíduo e não decisão Estatal, portanto, este não pode instituir nem reprová-la nenhuma religião, uma vez que há o amparo da liberdade de crença, viver e agir segundo o convencimento religioso de cada um.

4.3. DO ESTADO LAICO, DA LIBERDADE DE CULTO E A INFLUENCIA DA IGREJA CATÓLICA.

O direito a liberdade de pensamento, confere ao indivíduo a capacidade de se expressar seu intelecto pelo meio que melhor lhe aprouver. Isto quer dizer que, tal direito viabiliza que o indivíduo desenvolva seu juízo de valor sem que isso lhe ocasione privação do Estado ou sociedade em que participa.

Nesse passo, A Constituição proíbe qualquer ato que venha a coibir a liberdade de expressão, assim, o Poder Público, não pode interferir nessas

⁸⁸ KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade**: o direito à vida, a eutanásia e o aborto. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 3.

⁸⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6 ed. rev. Coimbra: Livraria Almeida, 1993, p. 503.

manifestações. Por volta do ano de 1891, o Brasil passou a ser neutro, deixou de ter o catolicismo como única religião oficial e passou a ser laico, permitindo que o indivíduo fosse livre para escolher ter ou não uma religião e se tivesse, escolher qual se identificava com seus ideais.

Forçoso deixar claro que o Estado tornar-se laico, em nada tem a ver com o fato de ser contra a fé e suas manifestações, portanto, podem ocorrer participações deste com as manifestações religiosas se vier a beneficiar os interesses da coletividade⁹⁰.

Seguindo esse passo, em 1988, Constituição conferiu a liberdade de crença aos indivíduos, para que eles pudessem exercer livremente, em local próprio, seus cultos religiosos. Em vistas disso, houve a necessidade de se buscar locais voltados às práticas religiosas, ou seja, os templos, e esses edifícios/locais, passariam a ser protegidos pela lei.

A respeito do tema, Celso Ribeiro⁹¹, faz sua colocação acerca do tema:

A liberdade de crença e de culto tornou o Brasil um Estado laico, autorizando o nascimento, em território nacional, de várias religiões, isto é, foi conferida a igualdade plena entre os cultos religiosos. Essa liberdade permitiu a constituição e funcionamento dos cultos sob a máscara da personalidade jurídica prevista pela legislação civilista.

Cabe salientar que a partir do momento em que surgiu a necessidade da criação de templos, o Estado ter de assumir um papel de defesa em face dessas organizações religiosas. Devendo dessa maneira, facilitar instauração dos templos, conferindo-lhes imunidade de tributação por meio de norma constante na constituição.

Vale uma ressalva a respeito do fato de que ao promover imunidade tributária aos templos, o Estado não passa figurar de maneira a ajudar a criá-los, mas sim de salvaguardar seus direitos, não se envolvendo de forma negativa na instauração destes. Nesse ponto, também cabe salientar que deve-se manter atenção, no que diz respeito a coexistência democrática, entre eles, uma vem que o objetivo é firmar os direitos das entidades religiosas e garantir-lhes liberdade e pluralidade.

⁹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 409.

⁹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 199.

É cediço que por conta da laicidade no Brasil, Religião e Estado, estão separados. Mas, existem países que continuam adotando o sistema de estado confessional, no qual as instituições religiosas são figuras presentes na participação do governo, atuando de forma semelhante à de uma autoridade, podendo aprovar ou vetar leis que violem o credo. Essa figura de estado confessional ainda pode ser vista na cultura Islâmica, mas também faz parte de locais da África e Ásia.

Ademais, apesar de toda essa liberdade, ainda existe muita oposição, tanto entre as religiões, quanto entre Estado versus alguma religião. Dessa forma, salientar que a conduta de alguma religião em tentar fazer seus ideais únicos e soberanos em detrimento de outros, não deve ser sustentada, em razão de que corroborar com tal atitude é fechar os olhos e ignorar as evoluções feitas no sentido de obediência às liberdades já alcançadas, a pluralidade e a democracia.

Por fim, é válido lembrar a Igreja, ao longo dos anos teve um papel fundamental e marcante na história da diversidade religiosa, e atualmente apesar do Estado ser Laico, a Igreja Católica ainda possui um alto número de fiéis, e representa um papel de importância na sociedade, portanto, possui o poder conferido pela influência que tem sobre as pessoas de ditar sobre alguns assuntos atinentes à legislação, como é o caso, por exemplo, de que apesar de haver a norma da imunidade aos templos, muitas crenças não são nem consideradas religiões, muito menos vem a receber o manto da imunidade. Assim, é fato de que apesar de já termos evoluído muito, a Igreja Católica ainda tem poder decisivo na sociedade.

4.4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DADA AOS DIVERSOS SEGMENTOS RELIGIOSOS

Preliminarmente, relembro que antigamente o estado era confessional, assim, a religião oficial era a Católica, com o passar do tempo outras religiões foram surgindo, afinal, onde existem pessoas diferentes, existem também pensamentos, vontades e escolhas diferentes. Mas apesar disso, a religião católica era a única que possuía defesa e atenção do Estado. Posteriormente com a proclamação da República, deu-se a separação da Igreja e do Estado, deixando de contar com uma religião oficial, para tornar-se laico e assim, proteger a liberdade de crença.

Neste ato, o Estado passou a ser condescendente com todas as religiões, desde que não agredissem os bons costumes, a moral e a ordem pública, e deixou de conferir zelo e vantagens unicamente para uma religião, a igreja católica. Assim, com a Constituição de 88, surge a ideia de que a norma de imunidade instituída com o intuito de proteger os Templos de qualquer culto, nasceu quando se deu a separação do Estado e a Igreja.

Posto isso, cabe informar que a diversidade de religiões, se firmou com a liberdade de culto, sendo que as pessoas eram livres para manifestar seu credo e sua doutrina. Neste ato, o indivíduo além de adorar um ou mais Deuses, passou a realizar atos que demonstram sua fé em torno de uma divindade, sem que houvesse a necessidade de se esconder para isso.

Garantir que as pessoas tenham sua fé, seus valores e possam manifesta-los livremente, é um direito que a Constituição confere a sociedade, dessa forma, faz-se necessário a existência de uma proteção aos locais em que ocorrem as liturgias e os cultos.

Portanto, a imunidade dos Templos de qualquer culto, atua como uma forma de proteção dessas instituições religiosas vem que desempenham trabalho social, propagando a fé, portanto não devem em suas atividades religiosas sofrerem tributação.

Destarte, tributar as instituições religiosas e seu patrimônio e renda causaria um abalo, na sustentação destes, uma vez que sua finalidade é transmitir a fé e não atividade lucrativa, assim, elas são mantidas pelas doações recebidas dos fieis e demais pessoas, além de por vezes arrecadarem dinheiro em quermesses, ou outras atividades sociais. Sendo que por fim, esse lucro é utilizado para própria religião e sua divulgação ou manutenção do patrimônio, desempenhando com isso um serviço social que insurge em benefício de todos.

Mas para ocorra imunidade sobre toda essa instituição, faz-se necessário traçar uma linha a acerca da atividade religiosa e sua finalidade essencial, como já foi abordado nesse trabalho, trazemos mais uma vez a ideia de Regina Helena Costa⁹², "*Finalidades essenciais* são aquelas inerentes à própria natureza da entidade [...] os propósitos que conduziram à sua instituição, como, a prática do culto, a formação de religiosos.",

⁹² COSTA, Regina Helena. op. cit. p. 111.

Desta feita, a finalidade essencial atua como o vínculo que liga o culto a instituição e seus patrimônios, assim como, as rendas obtidas, que são voltadas em proposito da própria instituição e benefícios de seus seguidores. A saber, passa a fazer jus à imunidade tributária, o patrimônio das instituições religiosas, sendo este, o edifício em que ocorre o culto ou a liturgia, o cemitério (desde que seja extensão da entidade religiosa), os veículos utilizados em prol da atividade religiosa. A renda derivada dos atos religiosos e os serviços religiosos, gratuitos ou onerosos. Porém, quando alguma dessas atividades afastar-se da finalidade essencial da entidade religiosa, haverá a tributação.

É de fundamental importância, salientar que com a liberdade de culto, muitas religiões foram criadas e elas encontram obstáculos no momento de receber o amparo da imunidade, sabe-se que a religião devera ser licita, não ofender a ordem publica e guiar seus seguidores a boas atitudes e pensamentos em sociedade, estando dentro desses requisitos, não há óbice, para concessão do benefício da imunidade. Porém, ainda assim, muitas entidades religiosas não são acolhidas pelo Estado e nesse caso, não são abarcadas pelo incentivo constitucional.

A respeito disso, Alexandre de Moraes⁹³, nos traz um posicionamento, que nos estimula a pensar sobre o tema:

Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário à ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os bons costumes. Desta forma, a questão das pregações e curas religiosas deve ser analisada de modo que não obstaculize a liberdade religiosa garantida constitucionalmente, nem tampouco acoberte práticas ilícitas.

Por conseguinte, para evitar que as pessoas tomem vantagem da circunstancia estabelecida na Constituição conferindo imunidade aos templos, e, com isso, venham a se disfarçar para obter proveito de tributação. Os templos devem necessariamente realizar seu cadastro em um órgão público, que em seguida, será averiguado, para saber se os fins e as atividades da entidade,

⁹³MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Descomplicado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 07

realmente estão voltados em prol da religião, dessa forma evitando cometer erros que podem levar a proteger entidades que não possuem cunho religioso.

4.5. TEMPLOS POSITIVISTAS, LOJAS MAÇÔNICAS, CENTROS ESPÍRITAS, CANDOMBLÉ E UMBANDA

Inicialmente são validas mais uma vez as palavras de Sacha Calmon⁹⁴:

Templo, dada a isonomia de todas as **religiões**, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. **Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.** (grifo nosso).

A partir desse preceito, podemos iniciar a traçar as finalidades que enquadram um templo em de qualquer culto e o por que destas deveram ser alcançadas pela proteção da imunidade.

Dessa premissa seguimos a breves manifestações acerca do conceito de templos positivistas, lojas maçônicas, espiritismo, candomblé e umbanda.

O positivismo é uma corrente filosófica que surgiu na França, ganhou força na Europa e chegou ao Brasil. Trata-se de uma Religião da Humanidade, também conhecida como Positivismo religioso, seus templos são designados a cultuar todos seres humanos que vieram e virão a contribuir com o progresso da sociedade, o planeta Terra com todos seu elemento, e o Universo. Busca determinar o eixo da espiritualidade humana, sem deixar que haja a interferência de elementos sobrenaturais ou que estejam além da humanidade. Os indivíduos praticantes desse culto devem pregar pela moral, igualdade (sem preconceitos e distinções), e uma vida sadia, sem atritos, visando o interesse coletivo.

Ao passo que a maçonaria é uma sociedade universal, cujos membros desenvolvem a humanidade, liberdade, democracia, igualdade, fraternidade e aperfeiçoamento intelectual. Entre a filosofia da maçonaria está presente também a compreensão de que todos possuem o direito a liberdade e que não deve existir

⁹⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. p. 261.

distinção entre as pessoas, assim os maçons não criam óbices quanto política, posição social, raça nem religião.

Assim, As ações praticadas por esses indivíduos devem ser discretas e dizem respeito aos que dela participam. Para tornar-se membro da maçonaria é obrigatório que haja a iniciação por outros maçons e o individuo devera cumprir certos requisitos. Para tanto a pessoa que pretende ser adepta deve amor à humanidade, generosidade, desprendimento com a vida.

Acerca do espiritismo, este representa uma doutrina progressista, voltada a reunião de conhecimentos relativos a fenômenos ou fatos empíricos, que incentiva o individuo a ser melhor e buscar conhecer a si próprio, além de reunir as pessoas com o ideal de fraternidade. Os espiritas acreditam que a vida não se encerra na terra, uma vez que existe a reencarnação.

Sobre o Candomblé é sabido que se originou na região Nigéria e Benin, e chegou ao Brasil, por meio dos africanos que foram escravizados e apesar de oprimidos, continuaram a praticar sua religião, nele se cultuam os orixás e tem como pilar a alma da natureza. Por não poderem professar sua fé, em razão do Brasil ter a igreja católica como religião oficial, os indivíduos adeptos a essa religião, buscaram as senzalas os quilombos e os terreiros para tentar manter sua fé. Hoje apesar de estarmos vistas a laicidade do Estado essa religião ainda é muito descriminalizada, mas apesar disso, já conta com um grande numero de adeptos.

Por fim, temos a Umbanda, que é considerada uma religião naturalmente brasileira, uma vez, nasceu da junção de elementos culturais e doutrinários de outras religiões tais como candomblé, catolicismo e espiritismo além de possuir fragmentos da cultura indígena e africana. A umbanda corresponde a uma religião voltada aos humildes, com o objetivo de igualar todos os indivíduos (nomeados por eles de irmãos), encarnados ou desencarnados. Possui sua doutrina voltada para aos atos de caridade, tendo como pilar o Evangelho de Cristo.

Portanto, dentro do que foi apresentado, passaremos a tecer considerações a respeito do enquadramento dessas entidades como religiosas, uma vez que todas tem edifícios construídos, destinados a realização de suas manifestações de credo, sendo assim, considerados templos. Apesar de a constituição imunizar os templos, existem Municípios que desrespeitam essa regra constitucional e tributam em cima dessas entidades religiosas.

4.6. A MAÇONARIA COMO RELIGIÃO E SUA ADEQUAÇÃO AO CONCEITO DOS TEMPLOS RELIGIOSOS DE QUALQUER CULTO

É cediço que dentro de toda evolução, religiosa no Brasil, muitas seitas foram instauradas e ao conferir imunidade a seus templos, alguns grupos foram privilegiados pela proteção da imunidade, ainda que tais grupos não possuíssem caráter religioso.

Dentro dessa ótica, deve-se analisar dentro da imunidade tributária, qual a essência necessária para definir quais os Templos devem ser protegidos pela imunidade, e como a maçonaria dentro dessa ótica, adequa-se ao conceito de templo de qualquer culto, vez que a imunidade tem por escopo salvaguardar a liberdade de culto, assegurada pela Constituição Federa.

Sendo a questão a ser discutida encontra respaldo na grande divergência de ser a Maçonaria um templo para utilizar-se da Imunidade aqui discorrida.

Posto isto, vê-se que existe uma discrepância referente à Maçonaria, quando se fala sobre imunidade concedida aos templos. Uma vez que surgem questionamentos sobre esta ser ou não uma religião.

Sabe-se que a Constituição, em seu artigo 150, VI, “b” confere imunidade aos templos de qualquer culto e no §4º desse mesmo artigo, estende essa imunidade aos patrimônios rendas e serviços, destinados a atividade religiosa.

Dentro dessa ótica, é verdade que ao instituir a norma, a Constituição não reservou nenhum requisito que delimite essa proteção ao exercício de alguma atividade religiosa específica.

Neste diapasão, tem-se que dentro da maçonaria há dúvidas e debates acerca de ser ou não uma entidade religiosa, pelo fato de muitos se definirem como entidade filosófica, porém valem ressalvas a respeito de classifica-la como entidade religiosa, ou no mínimo como manifestação de culto.

Assim, na busca de tentar dirimir essas dividas, volto em torno do conceito de religião⁹⁵:

Religião é uma fé, uma devoção a tudo que é considerado sagrado. É um culto que aproxima o homem das entidades a quem são

⁹⁵ Significado de religião. Disponível em <<https://www.significados.com.br/religiao/>>. Acesso em 24 janeiro 2017.

atribuídas poderes sobrenaturais. É uma crença em que as pessoas buscam a satisfação nas práticas religiosas ou na fé, para superar o sofrimento e alcançar a felicidade. Religião é também um conjunto de princípios, crenças e práticas de doutrinas religiosas.

Cabe mais uma vez trazer a opinião de Anderson Marques⁹⁶:

A religião é o “religar” do homem a alguma crença, na qual ele (o ser humano) deposita e garante a sua fé e confiança, se caracteriza como “o preenchimento da lacuna” que separa o homem de Deus, e é esta religação que traz os aspectos de transformação e conversão total, que conceitua a religião num patamar muito acima de qualquer área ou ciência humana.

Ora, a partir dessas definições podemos enquadrar a maçonaria como uma forma de manifestação religiosa, porque possui rituais que são interpretados a partir do conceito de religiosidade, além de que ocorre o emprego da fé e dos valores morais e sociais, ademais, seus indivíduos por vezes mencionam o Grande arquiteto do Universo, que pode ser traduzido como o Deus que conhecemos.

Corroborando com essa ideia Eduardo Sabbag⁹⁷ afirma que:

A maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, a semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado Laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo *aspecto externo* (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo *aspecto interno* (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual). (grifo do autor).

Nesse interim, utilizando como pressuposto o fato de que a Constituição protege o templo de qualquer culto. Temos que o culto consiste em distintas expressões espirituais, objetivo esse que faz-se presente na cultura maçônica.

Ademais, é evidente que a maçonaria não pode ser entendida como religião utilizando como base outras religiões como a católica ou evangélica e outras, mas a respeito do sentido de religião ou de culto, essa entidade pode ser enquadrada, estando assim dentro dos requisitos da norma constitucional que confere imunidade.

Além disso, vale salientar acerca das restrições dentro e no ingresso dessa entidade, em que, para fazer parte deve-se ser convidado e passar por um ritual, por muitas vezes visto como “diferente” ou “obscuro”. Porém não podemos

⁹⁶ CARVALHO, Anderson Marques. Obra já citada.

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 351.

realizar julgamentos negativos e nem tão pouco fingir que já não existem diversas outras seitas, consideradas religiosas, que determinam como deve ser a vida de seus fiéis e seus comportamentos diante da sociedade.

Passando a outra premissa, nos resta a análise dos templos, ainda que a maçonaria não possa se enquadrar como religião e nem que suas praticas sejam vistas com conotação de culto, resta o sentido do templo, em que podemos ver que as entidades maçônicas possuem grandes prédios que podem ser inseridos no conceito de templo, afinal nestes locais ocorrem cultos e rituais, sobre o manto do Grande Arquiteto do Universo, no qual dos maçons buscam aperfeiçoar a justiça, a paz universal, ética, espiritualidade e fraternidade.

Ratificando com tudo que foi dito, trago Roque Antonio⁹⁸ que nos apresenta sua compreensão acerca da imunidade incidir nos templos maçônicos:

A imunidade em tela decorre, naturalmente, da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República. Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado. [...] Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi imediatamente decretada à separação entre a Igreja e o Estado. **O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular** (ainda que majoritária), **para tolerar todas elas**. Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. **Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima**, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público. **Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica**, o templo positivista e o centro espírita. (grifo nosso).

De mais a mais, o templo maçom solicitou isenção tributária sobre a premissa de que não se podem tributar imóveis que abrigam templos de qualquer culto nem sobre o patrimônio das entidades que desempenham essa assistência social, ocorre que a isenção não lhe foi concedida, sob o argumento de tratar-se de um favor constitucional e, portanto não ter caráter absoluto, além de que seu deferimento pode ser suspenso quando se entender que as disposições legais não estão sendo regulamente cumpridas.

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 730-731.

Como base nisso, o julgamento foi no sentido de não aceitar a maçonaria como religião, mas sim uma ideologia de vida, portanto não faria jus a isenção sobre seus imóveis.

Vale dizer que, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal considerou as lojas maçônicas como templo, para fins de imunidade tributária. Dessa forma, fica claro que ainda não existe um parecer final acerca do tema e entre os Tribunais existem decisões divergentes deste entendimento e também as que corroboram com essa tese.

O Supremo Tribunal Federal⁹⁹ se manifestou sobre o feito no **RE 562351/RS**:

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

Posto isso, a conclusão da corte suprema de não imunizar a loja Maçônica dos impostos, uma vez que não pode ser considerada religião, portanto, não manifesta nenhum culto. Esse julgamento abre vistas a uma instabilidade, uma vez que a Constituição instituiu a norma da imunidade e dão de requisitos que deveriam ser preenchidos, ademais, não cabe ao direito definir o que é religião, fé ou culto.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562351. Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 04 de setembro de 2012.

Assim, a ciência de que o STF possui poderes de descaracterizar uma instituição como religião ou não, passando por cima da Constituição, faz levar a compreender e pensar que outras entidades podem no futuro perder sua imunidade e assim começar uma sequência de atos ofensivos à liberdade de culto e religiosa.

Por fim, são válidas as palavras de Eduardo Sabbag¹⁰⁰ sobre o tema:

Não se pode perder de vista que **o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional.** Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser “substancial” – em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nesse sentido, **o intérprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários.** Desse modo, temos afirmado, à semelhança do entendimento do egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal, que **a maçonaria é, sim, uma sociedade de cunho religioso, e suas lojas guardam a conotação de templo, contida no texto constitucional,** devendo, portanto, ficar imunes aos impostos, em prol da liberdade religiosa que marca o ordenamento constitucional doméstico. (grifo nosso)

4.7. O ALCANÇE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS AO CANDOMBLE E UMBANDA

Insta salientar que acerca dos requisitos necessários para adequação dos centros de candomblé e umbanda como templos e qualquer culto e mais uma vez recorro ao que foi dito por Sacha Calmon¹⁰¹:

O templo, dada à isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita Kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em **lugar dedicado exclusivamente ao culto** da sua predileção, este lugar **há de ser um templo e gozará da imunidade tributária.**

Ocorre que apesar disso, os terreiros de candomblé e umbanda hoje em nossa sociedade não compreendidos como religião e portanto são alvos de discriminações. Ocorre que o estado é laico, assim não existe uma religião melhor

¹⁰⁰ SABBAG Eduardo. op. cit. p. 352.

¹⁰¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Obra citada.

que outra, portanto, surge a necessidade de haver respeito a todo tipo e manifestação religiosa.

Apesar de antiga, e toda evolução alcançada pelas entidades religiosas, algumas delas ainda são vistas com maus olhos e preconceito. Um terrível absurdo uma vez que estamos diante de um país livre, em que a pluralismo e a liberdade de culto fazem-se presentes na sociedade. A despeito disso, a Constituição Federal¹⁰² em seu artigo 5^a, inciso VI, assegura que:

Art. 5º 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, nos termos seguintes:
[.] VI - **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.** (grifo nosso).

Ocorre que apesar de termos normas estabelecendo tais direitos, em vários momentos podemos ver esses direitos sendo descumpridos, como foi o caso do Ministério Público Federal (MPF) que buscou obrigar o site Google a retirar 15 vídeos ofensivos à umbanda e ao candomblé postados no site YouTube.

As gravações postadas do site mencionado informavam que, as religiões de origem africana estão ligadas ao "mal" e ao "demônio". Um dos vídeos afirma que "não se pode falar em bruxaria e magia negra sem falar em africano" e outro associa o uso de drogas, a prática de crimes e a existência de doenças como a aids a essas religiões¹⁰³.

Nessa situação o MPF, compreendeu que tais vídeos semeiam a intolerância e o preconceito, além da discriminação religiosa em vistas da existência da liberdade de culto. Assim, o órgão solicitou ao site Google que removesse o material, ocorre que recebeu uma negativa da empresa que utilizou do argumento de manifestação de liberdade religiosa para manter os vídeos, ademais, argumentou também que o material não apresenta desrespeito as regras do site.

¹⁰² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 53. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

¹⁰³ GRELLET, Fábio. Juiz diz que umbanda e candomblé não são religiões. Disponível em: <<http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,juiz-diz-que-umbanda-e-candomble-nao-sao-religioes,1167765>>. Acesso em: 28 janeiro 2017.

Isto posto, o MPF recorreu a justiça para pleitear que o direito fosse salvaguardado e assim tais vídeos fossem removidos uma vez que nenhuma religião deve ser ofendida, muito menos da forma esta foi.

Ocorre que o pleito não foi aceito sobre os seguintes argumentos do juiz "as manifestações religiosas afro-brasileiras não se constituem em religiões", "Os vídeos contidos no Google são manifestações de livre expressão de opinião" e ao falar sobre o candomblé e a umbanda ele ainda disse "não contêm os traços necessários de uma religião" por não terem um texto-base (como a Bíblia ou o Corão), uma estrutura hierárquica nem "um Deus a ser venerado".

Diante, disso, essa decisão que se mostra como uma afronta a todos os direitos prescritos na Constituição, além de ver significativos traços de preconceito, foi levada ao Tribunal Regional Federal da 2.^a Região para recurso e aguarda julgamento.

De fato, as religiões de origem africanas, podem não possuir um código (como a bíblia) e nem possuir hierarquia (como padres, bispos e sacerdotes), mas nem por isso, lhes tirar a qualidade de religião seria correto, uma vez que trata-se de uma manifestação cultural, tão antiga no país e no mundo. Trago diante disso mais uma vez um dos conceitos de religião¹⁰⁴:

Religião é uma fé, uma devoção a tudo que é considerado sagrado. É um culto que aproxima o homem das entidades a quem são atribuídas poderes sobrenaturais. É uma crença em que as pessoas buscam a satisfação nas práticas religiosas ou na fé, para superar o sofrimento e alcançar a felicidade. Religião é também um conjunto de princípios, crenças e práticas de doutrinas religiosas.

Sabe-se a constituição determina que são direitos da sociedade, fraternidade, liberdade de crença e manifestação religiosa, respeito e pluralidade, Dessa maneira, quando se institui a liberdade de expressar opinião, não quis dizer que serviria como proteção para violar o direito do outro, agredindo e insultando a imagem ou crença dos outros.

Em vistas disso, vê-se a suma importância de reconhecer o candomblé e a umbanda como religiões, afinal, todos tem direito ao respeito, e tal doutrina como religião faz jus a "privilégios" constitucionais.

¹⁰⁴ Significado de religião. Disponível em <<https://www.significados.com.br/religiao/>>. Acesso em 24 janeiro 2017.

Por fim e de certa forma, um ponto positivo, em Salvador recentemente o Prefeito ACM Neto, assinou um decreto que garante imunidade tributária para terreiros de candomblé e umbanda, passando a conferir a estes os mesmos benefícios que já são oferecidos a igrejas evangélicas.

Além das vantagens da imunidade tributária, os terreiros vão possuir facilidade para que possam regularizar suas instituições. Com essa posição o patrimônio religioso dessas entidades vai possuir um alcance maior de proteção.

4.8. O ESPIRITISMO VISTO COMO RELIGÃO E A PROTEÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O espiritismo foi desenvolvido por um pedagogo (Allan Kardec), tendo nascido na França por volta do século XIX. Trazido ao Brasil e atualmente possui um grande número de adeptos. Assim, para iniciar, vale passar o entendimento de Allan Kardec sobre espiritismo:

"O Espiritismo, como doutrina moral, só impõe a necessidade de fazer o bem e não fazer o mal. É uma ciência de observação que tem consequências morais e essas consequências são a conformação e a prova dos grandes princípios da religião; quanto às questões secundárias, são deixadas à consciência de cada um"¹⁰⁵ - ALLAN KARDEC

Portanto é sabido que os indivíduos que fazem parte da doutrina espírita, não costumam autodenominar sua crença como religião, de certa forma, parecido como a forma de pensar dos maçons. Os espíritas entendem que as Religiões se caracterizam por seus procedimentos e possuem um líder/chefe, além de possuírem hierarquia; sacramentos; e diversos rituais, ao passo que espiritismo é doutrina que busca contato com o mundo interior e exterior.

Assim mais uma vez utilizo das palavras de Allan Kardec¹⁰⁶:

O Espiritismo é, ao mesmo tempo, Ciência Experimental e Doutrina Filosófica. Como ciência prática, tem a sua essência nas relações

¹⁰⁵ O espiritismo é uma religião? Disponível em: <<http://www.espirito.org.br/portal/artigos/diversos/movimento/espiritismo-religiao.html>>. Acesso em 25 janeiro 2017.

¹⁰⁶ Kardec, Allan. *O que é o Espiritismo. Prólogo*, pág. 12.

que se podem estabelecer com os espíritos. Como filosofia, compreende todas as conseqüências morais decorrentes dessas relações. Pode ser definido assim: O Espiritismo é uma ciência que trata da natureza, origem e destino dos espíritos, bem como de suas relações com o mundo corporal.

Ocorre que apesar de tudo abordado, o Espiritismo em seus ideais e cultura, mistura doutrinas do budismo e catolicismo, ademais, ainda que os indivíduos não queiram denominar o espiritismo como uma religião, é sabido que para fins do artigo 150, VI, “b” da CF, a doutrina espírita se enquadra na definição de Templos de qualquer culto, portanto, devendo essas entidades receberem a norma imunizante.

Pois, bem é certo que atualmente, o Espiritismo, possui um certificado de fins filantrópicos e, portanto, recebe isenção. Ocorre que por se enquadrar no conceito de templos de qualquer culto, o correto seria que essa entidade fizesse jus a imunidade tributária, uma vez que isenção trata-se de um favor constitucional e, portanto não ter caráter absoluto, assim, os centros espíritas podem vir a perde-la, além do fato de que a isenção não se estende as rendas e demais patrimônios, como ocorre na imunidade.

Para corroborar com a ideia de que os centros espíritas se enquadra na qualidade de templos de qualquer culto, segue abaixo a decisão do Tribunal de Justiça do estado da Bahia, que negou provimento a Apelação interposto pelo Município de Salvador, em busca da reforma de sentença que extinguiu execução fiscal que efetuava cobrança da Taxa de Fiscalização e Funcionamento – TFF do cento espírita¹⁰⁷:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO ADMINISTRATIVO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO FUNCIONAMENTO - TFF. EXERCÍCIOS DE 2012 e 2013. CENTRO ESPÍRITA CABOCLO DE ITAPUÃ. TEMPLO RELIGIOSO. SENTENÇA QUE RECONHECEU A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA AO TFF. INSURGÊNCIA DA MUNICIPALIDADE. DESCABIMENTO. IMÓVEL DESTINADO EXCLUSIVAMENTE À PRÁTICA DE CULTOS RELIGIOSOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, B e § 4º DA CARTA MAGNA. INEXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. 1. Segundo precedentes do STF, é vedado ao Município instituir impostos sobre o patrimônio e renda dos templos de qualquer culto, diante das disposições do art. 150, VI, b e § 4º, da Constituição

¹⁰⁷ SALVADOR. Tribunal de Justiça. Apelação nº 07977303020158050001. Marcia Borges Faria. Bahia, 17 de agosto de 2016.

Federal. 2. Na hipótese dos autos, deferida a imunidade tributária em favor do Centro Caboclo de Itapuã, por ser entidade religiosa. Precedentes do STF. 3. Mostra-se inexigível, pois, a exação fiscal relacionada ao TFF dos exercícios de 2012 e 2013, porquanto, em detrimento da imunidade tributária aplicável à sede do templo religioso Centro Espírita Caboclo de Itapuã. 4. Sentença Mantida. Recurso Não Provido. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0797730-30.2015.8.05.0001, Relator (a): Marcia Borges Faria, Quinta Câmara Cível, Publicado em: 17/08/2016)

(TJ-BA - APL: 07977303020158050001, Relator: Marcia Borges Faria, Quinta Câmara Cível, Data de Publicação: 17/08/2016).

4.9. PROPOSTA DE FIM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

“De acordo com o art. 150 da Constituição de 1988, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios são proibidos de instituir impostos sobre "templos de qualquer culto". Uma sugestão popular que já está sendo analisada pelo Senado (SUG 2/2015) propõe a extinção da imunidade tributária das igrejas. A matéria aguarda parecer na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (CDH), mas já recebeu mais de 79 mil votos de apoio, e quase 4 mil contrários, no site Consulta Pública, do portal e-Cidadania do Senado. Coube ao senador José Medeiros (PSD-MT) ficar com a relatoria da sugestão popular na CDH.”¹⁰⁸

Em entrevista o senador ainda discorreu, “Nós estamos preparando o relatório, ouvindo pessoas de ambas as partes, construindo, mas não definimos ainda a linha que sairá o relatório. Lembrando que há argumentos de toda sorte. Há argumentos de que as igrejas usam isso para enriquecer seus comandantes. Outros argumentos de que as igrejas prestam um relevante serviço social e que as igrejas fazem parte do papel que é do Estado, levando cursos de formação, apoio psicológico e outros. São argumentos que devem ser levados em conta de ambas as partes, mas não temos ainda formada a convicção a respeito do tema”.¹⁰⁹

Apesar de ainda não termos uma decisão a respeito desse pleito, é válida sua menção uma vez que figura como interesse público. Seguimos na história do Brasil com tantas opressões religiosas, viemos de uma época em que o Estado era confessional, portanto a Igreja por vezes exercia papel de estado e tomava decisões

¹⁰⁸ CASTRO, Augusto. Fim da imunidade tributária para igrejas aguarda parecer. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/03/fim-da-imunidade-tributaria-para-igrejas-aguarda-parecer-na-cdh>>. Acesso em 10 fevereiro 2017.

¹⁰⁹ Ibidem.

importantes na sociedade. Hoje, direitos como liberdade de crença e manifestação religiosa são amparados Constitucionalmente e apesar da existência da norma de imunidade aos templos de qualquer culto, sabe-se que ainda existem muitas entidades a serem reconhecidas para uso desses benefício.

5. CONCLUSÃO

A partir do presente trabalho pode-se descrever a evolução registrada em matéria de religião. Esse tema é de suma importância uma vez que é por meio da religião que o indivíduo aprende a agir com a moral e os bons costumes.

Portanto, dá-se a busca do legislador em salvaguardar essas instituições que tantos benefícios apresentam a sociedade, para que elas possuam condições de se manterem ativas, exercendo seu papel social.

Sabemos que o Brasil deixou de ser um país confessional (que possui uma religião como oficial) e passou a ser laico, havendo a separação do Estado com a Igreja. Assim, passou a ser consentida no País a diversidade de manifestação de religião, desde que fossem praticadas de forma lícita e em conformidade com a moral e os bons costumes.

Destarte, a existências de novas culturas religiosas se instaurando no país, fez nascer à necessidade de criar regras e normas que pudessem protegê-las. Assim a Constituição Federal instituiu as imunidades que tem como finalidade a preservação da fé e da crença.

Conseqüentemente a norma da imunidade veio para atuar de forma a limitar o poder de tributar. Posto isto, as entidades que condizem com a instituição mencionada na Constituição, não vão suportar o ônus da tributação, em razão do direito que lhes são outorgados.

Em razão da natureza da atividade, das entidades religiosas e do seu papel na sociedade, voltado ao interesse público, é mister a imunidade concedida aos seus templos e cultos.

Portanto a necessidade que tratasse de uma norma de aplicabilidade imediata como é o caso da norma em questão. Esse fundamento está pautado no sentido de que as entidades religiosas exercem papel social e religioso, assim não suportariam o peso da carga tributária, desse modo sendo protegida pelo manto da imunidade o ente estatal não pode instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades.

Desse modo, doutrina e jurisprudência surgem intervêm de maneira a ampliar o aceite de templo, patrimônio e renda, passando a reconhecer seus anexos como extensões das instituições e desta feita também acolhidos pela norma da imunidade.

Isto é, a norma apresentada pela Constituição, passou a recair não apenas no edifício, mas também em tudo a que dele pertence, como é o exemplo o IPTU de imóvel de patrimônio da entidade religiosa, mas alugado para terceiros, será imune em razão da natureza prestada. Sobre a renda, também será livre de imposto de renda, desde que seja voltado para finalidades essenciais da entidade religiosa.

Portanto, essa norma tem como objetivo também, preservar, valores e princípios abarcados na constituição, como a proteção a cultura, difusão de ideias e de religião.

Por conseguinte, a norma atua como um estímulo, porque se houvesse incidência tributária sob as entidades religiosas, dar-se-ia uma redução significativa no setor financeiros dessas instituições (uma vez que não possuem atividades com fins lucrativos) gerando um obstáculo na manutenção dessas entidades.

Valido ressaltar que apesar da necessidade de não tributação, isto não pode vir a acarretar numa má-fé com a conseqüente concorrência desleal em vistas a alguma atividade de mercancia advinda da instituição religiosa. Em razão da quantidade de fieis em uma religião ser grande, acaso essa entidade tomasse o papel de atividade com finalidade lucrativa isso seria um rombo na economia devido fato de que dominariam o mercado.

Ademais, o presente trabalho, buscou também apresentar a dificuldade que algumas entidades sofrem para conseguir seu reconhecimento como entidade religiosa, apesar de possuir todas as qualidades para isso.

Em razão disso, vimos que muitas instituições de cunho religioso não usufruem da norma imunizadora, acredito que por muitas vezes é devido o fato de não conhecerem das leis, e outras é pelo fato de serem minorias ou até mesmo por não serem aceitas na sociedade, dai encontram dificuldades para receberem os benefícios da norma.

Foi abordado sobre a maçonaria, os templos positivistas, os centros espíritas e os terreiros de candomblé e umbanda e vimos que esses últimos começaram a ser vistos e reconhecidos como entidades de cunho religioso.

Também foi feito uma rápida abordagem a respeito da ideia que paira no sentido do fim das imunidades. Tema esse que ainda será muito abordado em outros trabalhos e na doutrina. Mas que eu entendo não ser necessário porque o problema não vai ser resolvido “cortando” tal privilegio, mas sim melhorando os serviços prestados pela administração publica.

Por fim, acredito que para ampliação e melhor funcionamento da norma Constitucional, que confere imunidade, em vistas a diversidades de culturas e instituições religiosas, deve haver uma maior participação dos oficiais de fiscalização, atuando de forma a ajudar no sentido de que, com a fiscalização, as entidades que realmente tiverem cunho religioso serão protegidas pela imunidade e assim, atuaria também de forma a coibir e desmascarar qualquer outra instituição que utilize da imagem da religião para conseguir lucro.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. Obra coletiva de autoria da editora saraiva. 44. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 53. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BRASIL. **Constituição da republica federativa do brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da editora saraiva. 45. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BRASIL. **Constituição dos estados unidos do brasil**, 18 de setembro de 1946.
- BRASIL. **Decreto n. 119 A**, de 7 de janeiro de 1890.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 742230**. Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 544815**. Ministro Joaquim Barbosa. Brasília.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562351**. Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 04 de setembro de 2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 578562**. Ministro Eros Grau.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 53. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6 ed. rev. Coimbra: Livraria Almeida, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Anderson Marques. **O conceito e a importância da religião na vida humana**. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/o-conceito-e-a-importancia-da-religiao-na-vida-humana/81523/>>. Acesso em 20 janeiro 2017.

CASTRO, Augusto. **Fim da imunidade tributária para igrejas aguarda parecer**. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/03/fim-da-imunidade-tributaria-para-igrejas-aguarda-parecer-na-cdh>>. Acesso em 10 fevereiro 2017.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Constituição e código tributário nacional**. 6. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, 6. ed.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2010.

GRELLET, Fábio. **Juiz diz que umbanda e candomblé não são religiões**. Disponível em: <<http://brasil.estadao.com.br/noticias/geral,juiz-diz-que-umbanda-e-candomble-nao-sao-religioes,1167765>>. Acesso em: 28 janeiro 2017.

HUBBARD, L. Ron. **A Influência da Religião na Sociedade: O Papel do Ministro Voluntário**. Disponível em < <http://br.volunteerministers.org/l-ron-hubbard.html>>. Acesso em 20 janeiro 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

KARAM, Maria Lúcia. **Proibições, crenças e liberdade: o direito à vida, a eutanásia e o aborto**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

Kardec, Allan. **O que é o Espiritismo**. Prólogo.

MACEDO, José Magno. **Religião: sua finalidade na nossa formação social**. Disponível em: <http://www.horadanoticia.com.br/?conteudo=Colunistas&art_id=47>. Acesso em: 20 janeiro 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed.

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MICHAELIS, **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed.

O espiritismo é uma religião? Disponível em:

<<http://www.espirito.org.br/portal/artigos/diversos/movimento/espiritismo-religiao.html>>. Acesso em 25 janeiro 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABAGG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SALVADOR. Tribunal de Justiça. **Apelação nº 07977303020158050001**. Marcia Borges Faria. Bahia, 17 de agosto de 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

Significado de religião. Disponível em <<https://www.significados.com.br/religiao/>>. Acesso em 24 janeiro 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, pp. 13 e 14; v. _____. _____. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.