

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

CONSTITUTIONAL IMMUNITY OF TEMPLES OF ANY WORSHIP

Denólia Maria Beserra Sales¹

RESUMO

Trabalho monográfico ocupa-se de analisar o instituto jurídico da imunidade tributária concedida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 aos templos de qualquer culto. Foca-se a liberdade de culto em suas nuances de natureza religiosa, conceito, requisitos necessários à sua concessão, hipóteses de imunidade, tipos de impostos abrangidos pelo benefício e causa de perda da imunidade. O objetivo geral consiste de uma metodologia destinada a investigar os limites e alcance da referida imunidade, enumerando-se algumas correntes doutrinárias que se reportam ao assunto. A pesquisa bibliográfica, teórica e com predominância do método indutivo, revela o entendimento de que: a) os Templos de Qualquer Culto são imunes a impostos; b) a imunidade concedida aos Templos de Qualquer Culto é do tipo incondicionada; c) o pressuposto de admissibilidade exigido para a sua concessão é que o patrimônio, a renda e os serviços sejam relacionados com as suas finalidades essenciais.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Limites da imunidade tributária.

ABSTRACT

This monograph deals with analyzing the legal institution of tax immunity granted by the Constitution of the Federative Republic of Brazil from 1988 to the temples of any cult. Focuses on freedom of worship in their nuances of a religious nature, concept, requirements for being granted, chances of immunity, types of taxes covered by the

¹ Denólia Maria Beserra Sales é advogada, Especialista em Direito e Processo Tributários e Coordenadora dos Cursos de Pós-Graduação da APESC.

benefit and cause loss of immunity. The overall objective is a methodology to investigate the limits and scope of that immunity, listing a few doctrinal currents that relate to the subject. The literature review, theoretical and predominantly inductive method, reveals the understanding that: a) the Temples of Worship are immune to any taxes, b) the immunity granted to the Temples of Worship Any type is unconditional, c) the assumption admissibility required for granting it is that the property, income and services are related to their essential purposes.

KEYWORDS: Immunity tax. Temples of any cult. Limits of tax immunity.

INTRODUÇÃO

A temática da imunidade tributária concedida aos templos religiosos é matéria não pacífica, que não encontra um consenso doutrinário, e jurisprudencial, de modo que o presente trabalho não tem caráter exaustivo/conclusivo, razão pela qual cabe aos operadores do Direito o contínuo acompanhamento e aprofundado estudo sobre tão relevante matéria. A doutrina, os magistrados e os tribunais brasileiros, a despeito de algumas poucas decisões jurisprudenciais, não pacificaram, ainda, os contornos desse instituto, daí justificar-se a escassez de estudo sobre a temática de que ora se cuida. Portanto, a importância do tema não se cinge apenas aos limites do Direito Tributário, perpassando pois, ao Direito Constitucional das imunidades e, principalmente, o direito fundamental da liberdade de crença.

A definição dos termos “templo” e “culto”, assim empregados pela Carta Constitucional de 1988, estabelece a abrangência e os limites da imunidade tributária dos templos religiosos, a fim de que o referido benefício não seja concedido indiscriminadamente, evitando-se, sobretudo, o indesejável cometimento de injustiças pelo tratamento desigual entre os sujeitos passivos da relação tributária.

O objeto da presente pesquisa é o dispositivo constitucional que trata das imunidades consagradas na Constituição Federal de 1988, que funcionam como limitações ao poder de tributar conferido ao Estado, com o fito de assegurar o direito à liberdade de crença, como prescrevem o artigo 19, inciso “I”, e o artigo 150, inciso “VI”, protegendo, conseqüentemente, as entidades religiosas dos embaraços fiscais.

Justifica-se este trabalho pela importância e necessidade do estudo da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, por defender a tese de que esse instituto imunizatório visa resguardar o equilíbrio federativo, garantir as liberdades individuais de

natureza política, religiosa, associativa, intelectual, de crença, de expressão, assegurando-se, desta forma, o desenvolvimento cultural da comunidade.

1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias contempladas na Constituição Federal brasileira de 1988 abrangem, além dos templos religiosos, os partidos políticos e as instituições sem fins lucrativos, entre outras. Entende-se, assim, que a imunidade funciona como um instrumento de preservação de valores reputados pela Constituição como relevantes.

A capacidade econômica por ventura revelada pela pessoa ou pela situação abrangida pela imunidade fica à margem de toda e qualquer tributação. A existência dessa capacidade, não afeta a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. A imunidade pode ser entendida como “condição de não ser sujeito a algum ônus ou encargo”. Trata-se de palavra que indica negação de *múnus* (carga, função ou encargo), tendo em vista que “in” é prefixo de negação, imunidade é, portanto, a não incidência, a não imposição de um encargo. (MORAES, 1998, p. 105).

No que tange a etimologia da palavra “imunidade”, vale ainda ressaltar que o prefixo originário do latim “in”, que antecede o radical, além de negação, assume também o significado de “em para dentro de” e o termo *munitas*, que obedece a mesma raiz de “*múnus*”, por sua vez, têm o mesmo sentido de “algo protegido por uma barreira”. (FARIA, 2002, p. 118). “*Munus*” é também empregado, no latim, como sinônimo de imposto e, também, como dívida ou favor. Em termos gerais, pois o vocábulo “imunidade” remete à noção de desobrigação de se suportar uma condição onerosa. (FARIA, 2002, p. 117). No entanto, há muita divergência doutrinária acerca da definição de imunidade tributária, do seu espectro de abrangência em relação aos tributos imunes pelas normas tributárias. Em razão dessa diversidade de conceitos, faz-se necessário elencar-se alguns deles a fim de que, confrontando-se as definições, se possa delimitar um único conceito. Aliomar Baleeiro (1997, p. 91) destaca o conceito de imunidade:

[...] a regra constitucional expressa ‘ou implicitamente necessária’ que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial a norma de atribuição de poder tributário.

Para Maria Cristina Neubem de Faria (2002, p. 11), o instituto em estudo deve ser entendido como uma espécie de privilégio, pois as imunidades tributárias protegem

valores sociais e políticos abarcados na Constituição Federal, tais como a liberdade de expressão e a difusão de conhecimentos através de fronteiras internas e externas do país.

Para Hugo de Brito Machado (2003, p. 35), a imunidade tributária “é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”, completa mais adiante afirmando, “O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune”. É limitação da competência,

O instituto da imunidade tributária está visceralmente ligado à supremacia constitucional. Sendo, como é, uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade tributária somente existe se albergada por norma de plano hierárquico superior. É precisamente porque está em norma superior à lei ordinária que a imunidade constitui limite ao poder de tributar, e ganha em importância, comparada às demais formas de exclusão do tributo.

Já no entendimento de Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 132), “a imunidade é de fato uma regra de competência negativa, quer dizer, define, ao nível da própria Constituição, algumas áreas em que o Estado não pode exercer a sua competência tributária”. José Augusto Delgado (2001, p. 54) conceitua imunidade como:

[...] uma entidade jurídica tributária consagrada na Constituição Federal. Ela está, portanto, subordinada aos princípios que norteiam a Carta Magna. Tais princípios, expressos tácitos, são mais do que simples normas jurídicas e formam, de modo conjunto, um sistema denominado de ordenamento submetido a uma hierarquia axiológica.

O pagamento do tributo é um dever imperativo de todos os segmentos da população, pois corresponde a uma necessidade social. Logo, pode-se definir o tributo como o combustível que move a máquina estatal, pois sem sua arrecadação seria impossível fornecer assistência médica, moradia, saneamento básico, programa de redução de miséria e educação pública gratuita à população que realmente necessita da assistência do Estado, uma vez que se encontra tão desamparada e em condições de miséria extrema, o que se costuma chamar de linha abaixo da pobreza.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins (2001, p. 209) aduz que, apesar do tributo ser elemento essencial para a movimentação da máquina estatal, o ordenamento jurídico prevê o instituto da imunidade tributária consagrado em fundamentos extra jurídicos, atendendo à orientação do poder constituinte em função das ideias políticas vigentes. Preserva, dessa forma, os valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade

brasileira. O doutrinador Yoshiaki Ichihara (2000, p.183) informa a definição de imunidade tributária nos seguintes termos,

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.

A imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, visto que está contida de forma expressa pela Constituição Federal de 1988, cabendo dizer que as imunidades tributárias visam resguardar o equilíbrio federativo, sem prejuízo da liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, cultural e outras expressões, e sem ameaçar o desenvolvimento econômico.

Assim, não se deve considerar a imunidade tributária como um benefício ou como um favor fiscal, uma renúncia à competência ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir valores da comunidade e do indivíduo (MARTINS, 2001, p. 209), garantidos pela constituição federal de 1988. Nesse diapasão, pode-se concluir que pela natureza jurídica das imunidades tributárias, no sistema jurídico brasileiro vigente, elas “são normas exclusivamente constitucionais, primárias, no sentido de serem inovadoras da ordem jurídica, e com eficácia imediata” (ICHIHARA, 2000, p. 182).

Portanto, preceitua-se que apesar da necessidade e da competência que o Estado tem de cobrar tributos, o legislador constituinte originário entendeu que os objetos protegidos pelo instituto das imunidades devem ter um tratamento diferenciado em relação àqueles suscetíveis à tributação, pelos valores que disseminam numa sociedade política e democraticamente organizada.

1.4 A imunidade tributária na Constituição Federal de 1988

A vigente Constituição Federal de 1988 traz expressamente em seu texto um vastíssimo rol de imunidades tributárias. Ela, sem dúvida alguma, foi a Constituição brasileira que traçou o maior número de imunidades, ampliando ainda mais a matéria que já vinha ganhando espaço nas constituições anteriores, como se pôde observar no tópico que trata da evolução no Brasil.

O doutrinador Yoshiaki Ichihara, em sua obra denominada de Imunidades Tributárias, elenca 28 hipóteses de imunidade tributária, todas disciplinadas ao longo do texto constitucional, dentre as quais, em seu art. 150, inciso VI, alínea “b”, encontra-se

especificada a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, objeto do presente trabalho monográfico. Todavia, para melhor compreensão do tema delimitado, enfoca-se o art. 150, VI, alínea “b”, da Constituição Federal,

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e aos Municípios:
[...]
VI – instituir impostos sobre:
[...]
b) templos de qualquer culto;

Vale ainda ressaltar que no Brasil, embora o texto constitucional, no artigo supramencionado, expressamente vede a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto. No que tange, à imunidade tributária prevista no art. 150, inciso, VI, alínea “b”, dos templos de qualquer culto, apenas são imunes os impostos, o que será abordado no próximo capítulo, impedindo que a maioria dos Municípios lhes conceda outros privilégios.

1.5 Características da Imunidade Tributária

A exposição dos itens precedentes deste capítulo permite, por si, inferir algumas das características das imunidades tributárias. A primeira e mais óbvia delas: a Sede Constitucional, à qual se consagra a natureza de limitações ao poder de tributar. A par disso, estando todas encerradas no texto da Lei Maior, há de se concluir que as imunidades tributárias constituem um grupo finito e determinável de normas como acentua Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 116).

Essa constatação traz à baila a necessidade de se abordar temática suscitada por Ricardo Lobo Torres (1998, p. 57). Esse autor aventava a hipótese de existirem imunidades tributárias implícitas. É verdade que o faz compelido pelo raciocínio de que “as imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes” sendo “um dos aspectos dos direitos de liberdade” (TORRES, 1998, p. 59). Assim é que, a seu ver, haveria imunidade tributária implícita a proteger, por exemplo, a liberdade de exercício profissional que seria “imune à tributação que a possa extinguir”. Do mesmo modo, se daria com a família, que protegida pelo Estado, seria “imune a tributos que a desestremem ou que desestimulem o casamento, atingindo a faixa de renda além da capacidade contributiva” (TORRES, 1998, p. 62).

Em que pese a engenhosidade das colocações, as mesmas não de ser recusadas após uma análise mais detalhada. As ditas imunidades implícitas indicadas pelo autor nada mais são que outras espécies de limitações ao poder de tributar. Assim, a

tributação excessiva de uma profissão a ponto de inviabilizá-la é questão que pertence, muito mais, ao respeito à capacidade contributiva, à proibição de confisco e mesmo à liberdade profissional que às imunidades tributárias. O mesmo pode ser dito quanto à esdrúxula possibilidade de uma tributação excessiva que atente contra o casamento.

Aliás, nesse segundo exemplo, ainda mais premente é a vinculação com a questão da capacidade contributiva, tanto que expressamente indicada por aquele doutrinador. É óbvio que a tributação não pode ser instrumento para malferir direitos fundamentais. Seria verdadeiro absurdo jurídico salvaguardá-los do Poder Constituinte Reformador, mas permitir sua ofensa pela legislação infraconstitucional instituidora de tributos.

Atente-se que cada imunidade influi na conformação da hipótese de incidência. Assim sendo, ela necessariamente guarda referibilidade aos aspectos material, pessoal, espacial ou temporal, que são componentes da previsão do fato tributável. Logo, encerram em sua estrutura normativa fatos determinados que excluem da esfera da incidência.

Esses fatos, é óbvio, são o resultado de um juízo de valor, mas o elemento valorativo não é um objeto direto da norma imunizante. Vale ressaltar: a norma de imunidade tributária veicula fatos valorados, não valores em si. Nessas condições já expostas, sua estrutura é de regra e não de princípio.

1.6 Princípio da Imunidade Tributária

A imunidade, como prevê a Lei Maior, tem como destino os impostos. Pode-se entender a imunidade como a não-incidência constitucional. A imunidade tem o poder de proibir o ente político de instituir o tributo, pois neste caso não há que se falar em competência para a instituição de impostos, gerando-se, assim, uma competência negativa. Em linhas gerais, defende Yoshiaki Ichihara (2000, p. 181):

A norma imunitória que delimita negativamente o campo da incidência cria um campo da incompetência, já neste nível, outorgando aos destinatários beneficiados direito subjetivo de não ser tributado nas condições especificadas.

Para o autor, o princípio da imunidade tributária atua no campo da incompetência, ou seja, da não competência do legislador infraconstitucional para a instituição dos tributos nas hipóteses mencionadas no texto constitucional, gerando-se, portanto, um direito subjetivo ao destinatário na norma de não ser tributado.

As imunidades não se limitam ao art. 150, inciso VI da Constituição, o qual estabelece as imunidades a serem observadas por todas as pessoas políticas. Há de

forma complementar, outras imunidades especificadas na Constituição Federal. Nesse sentido, embora os art. 184, § 5º e art. 195, § 7º, da CF/88, falem em isenção, na verdade, tem-se regra de imunidade tributária. Todavia, a competência tributária é atribuída pela Constituição Federal a cada pessoa política, delimitando direta ou indiretamente as regras, matrizes de todos os tributos.

Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 125), ao conceituar a competência tributária, diz que “competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição à pessoa de direito público com capacidade política para criar tributos”. A Constituição Federal outorgou competência a fim de que as pessoas políticas criassem tributos nos campos de atuação dentro dos quais essas pessoas exercitarão sua competência tributária.

Para Roque Antonio Carrazza (ano 1998, p. 437);

[...] toda atribuição de competência envolve, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação. Autorização, em nosso caso, para tributar. Limitações, para não ultrapassar as fronteiras além das quais o exercício desta competência se torna indevido e, portanto, inconstitucional.

A Constituição Federal, ao fixar as áreas onde as pessoas políticas não podem exercer a sua competência tributária, as impede, através de regras negativas de competência, de tributar aquelas áreas definidas como imunes pela Constituição. Hugo de Brito Machado (2003, p. 213) define as imunidades tributárias como sendo “um obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”.

Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 70) partiu da divisão das normas jurídicas de comportamento e normas de estrutura e nestes últimos as regras de imunidade, que ajudam a delimitar as “competências tributárias”. Com efeito, assevera ainda o autor,

É a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

A imunidade tributária, para alguns autores, é uma limitação constitucional às competências tributárias, para outros, a imunidade é a exclusão ou suspensão do poder de tributar.

1.7 Diferença entre Imunidade Tributária e Isenção Tributária

A imunidade tributária está, indiscutivelmente, prevista no texto da Constituição Federal e se trata de uma limitação de competência, ou seja, competência

negativa, através da qual fica o legislador infraconstitucional impedido de legislar sobre as hipóteses que a Constituição traz como sendo tributariamente imunes. A referida limitação negativa da competência impede que o legislador ordinário elabore leis instituindo tributos. Assim, não haverá sequer fato gerador para a tributação.

Se alguma norma infraconstitucional instituir fato gerador qualquer que autorize a cobrança de tributo sobre uma das hipóteses de imunidade tributária prevista no texto da Constituição, deverá ser essa lei declarada inconstitucional, por não haver possibilidade de se legislar sobre o assunto.

Enquanto que a imunidade tem sua previsão no texto da Constituição, a isenção deve ser instituída mediante lei ordinária, por quem tenha competência para legislar sobre o tributo a ser objeto da isenção. Ocorre que, enquanto a imunidade é norma genérica, a isenção atinge critérios da hipótese de incidência, sejam eles material, pessoal ou temporal. Definindo a isenção a fim de diferenciá-la da imunidade, Ribeiro e Júnior (2005, p. 23) afirmam:

Isenção, como atualmente conceitua a doutrina mais cediça, há que ser entendida como a norma que afasta, anulando, um ou alguns dos critérios da regra matriz de incidência do tributo, impedindo, dessa forma, a ocorrência do fato gerador (que reclama a presença de todos os critérios do antecedente da norma jurídica tributária, a saber: critério material, espacial e temporal. A isenção é prerrogativa da pessoa política que possui competência tributária para legislar sobre o tributo objeto da isenção. Logo, a pessoa política só pode conceder uma isenção, caso tenha competência para instituir o tributo.

No entanto, a isenção muitas vezes é utilizada equivocadamente como sinônimo de imunidade, inclusive pela própria Constituição Federal, que traz hipóteses de imunidade denominando-as de isenção, como é exemplo o art. 184, § 5º e o art. 195, § 7º, da CF/88. Nos artigos mencionados, a Constituição, embora adote a nomenclatura de isenção no texto, nada mais estabelece que hipóteses de imunidade. De fato, guardam um certo paralelo os dois institutos: imunidade e isenção. No entanto, a isenção deve vir mediante previsão legal e não constitucional, como ocorre com a imunidade tributária.

Assim, embora guardem entre si enormes semelhanças, pelo fato de, direta ou indiretamente, trazerem benefícios tributários, não devem ser usados como sinônimos, sob pena de se incorrer em erro grave, porque além de se tratarem de institutos diversos, têm causas e efeitos diferentes.

2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

No Brasil, adota-se o laicismo, ou seja, o Estado não tem religião oficial. No entanto, a Constituição Federal então vigente, em seu preâmbulo, invoca a proteção

divina. No art. 5º., em que elenca os direitos e garantias fundamentais, traz o texto constitucional a liberdade de consciência e de crença, através da qual é assegurado o livre exercício dos cultos religioso e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias, entre outras garantias que asseguram ao indivíduo o direito à liberdade religiosa.

2.1 O Texto Constitucional e as Espécies de Imunidades Tributárias

O artigo 150 da Constituição Federal de 1988 elenca todas as entidades e situações as quais são beneficiadas pelo instituto da imunidade, sendo o objeto desse estudo a Imunidade dos Templos Religiosos.

O Brasil enquanto Estado laico prevê em sua constituição federal que não deve incidir impostos sobre templos e cultos. Com essa regra imunitória, o legislador pensou em beneficiar a religiosidade. Assim, a imunidade irá atingir todas as religiões, desde que apregoem valores morais e religiosos consentâneos com os bons costumes (Art. 1º, III, CF; Art. 3º, I e IV, CF; Art. 4º, II e VIII, CF/88), independentemente da extensão do templo e do número de adeptos.

O art. 5º, VI, da CF/88 consagra a garantia de liberdade religiosa dos cidadãos, independentemente do modo como ocorra sua manifestação e divulgação. Essa prerrogativa conferida aos templos pode encontrar sua razão partindo-se do pressuposto de que as atividades religiosas não ensejam lucro. Compreende uma forma de resguardar os interesses precípuos das igrejas e não desvirtuá-las para os assuntos da vida econômica.

Assim, nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Entende-se como templo, não apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não havendo impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam seus instrumentos. Prédios alugados, por exemplo, assim como seus respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.

2.2 Requisitos à Imunidade Tributária dos Templos Religiosos

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, com previsão constitucional no art. 150, VI, “b” e § 4º, não é absoluta, devendo atender a determinados requisitos. Não estão os referidos requisitos expressamente elencados, nem mesmo se concentram apenas no artigo 150 da Constituição Federal. A imunidade

tributária dos templos de qualquer culto encontra seus requisitos dispostos ao longo do próprio texto constitucional.

Primeiramente, o próprio art. 150, § 4º da Constituição Federal informa, conforme já transcrito acima no subtítulo anterior, que “as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Assim, para que ocorra a imunidade tributária, devem necessariamente o patrimônio, a renda e os serviços estar relacionados com as finalidades do templo de qualquer culto. Yoshiaki Ichihara (2000, p. 239) reafirma o requisito explícito no art. 150, § 4º da Constituição, nos seguintes termos,

As *finalidades essenciais* referidas no § 4º do art. 150 da CF/88 são as pertinentes aos *templos* e ao *culto*, no sentido que se empregou quando se comentou o item VI, b, do art. 150 da CF/88. Assim, tudo aquilo que fugir do âmbito da ‘finalidade essencial’, seja decorrente da atividade econômica regida por normas de direito privado em geral ou não, está fora da imunidade aqui em comento.

Assim, os templos religiosos de qualquer culto não podem desobedecer aos princípios da moral e da ética, devendo, ainda, estar de acordo com os direitos humanos, previstos no Decreto nº 678/1992, que promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto São José da Costa Rica, bem como a própria Constituição brasileira, em seu art. 4º., prevê como um dos princípios que regem suas relações internacionais a prevalência dos direitos humanos.

Dessa forma, não podem também os templos de qualquer culto explorar a credulidade alheia, sob pena de estarem ferindo os direitos humanos. Embora haja a liberdade de crença e consciência religiosa, sendo assegurados o livre exercício dos cultos religiosos, a proteção aos locais de culto e suas liturgias, esta liberdade não é plena, encontrando seus limites na lei, ou seja, entre outros, no Decreto nº. 678/1992, que trata dos direitos humanos. Nesses termos, quem bem traduz essa proibição da exploração da credulidade alheia do culto contrário à ética e à moral, é Yoshiaki Ichihara (2000, p. 237),

O termo *cultos* comporta, entretanto, limites que não são fixados apenas pela moral ou pela ética, mas pela própria Constituição, que impede a exploração da credulidade alheia, a pregação contrária aos princípios morais, que devem ser coibidos e não privilegiados, uma vez que as atividades pervertidas não são relacionadas com as atividades essenciais.

A fim de que seja o templo de qualquer culto beneficiado com a regra do art. 150, inciso VI, da Constituição, deverá, ainda, atender aos requisitos da lei complementar, ou seja, Lei nº 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional, conforme o previsto no art. 14 do CTN, o qual dispõe da seguinte maneira,

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

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

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

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

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

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

Assim, embora a Constituição não advirta o dever de serem atendidos os requisitos legais, há a necessidade de se obedecer ao disposto no art. 14 do CTN, que nem mesmo menciona ser aplicável nas hipóteses de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, mas está pacificado na doutrina² e na jurisprudência³ a indispensabilidade dessa exigência legal, sem a observância da qual não será aplicada a regra do art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Carta Magna.

2.3 Hipóteses de Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto

Como já sucintamente analisado no subitem que trata do conceito das expressões “templo” e “culto”, não é pacífico na doutrina brasileira o entendimento sobre quais bens ou serviços são incluídos na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b” e § 4º., da Carta Magna brasileira.

Assim, inquestionável é o entendimento de que a imunidade tributária recai sobre o templo, estrutura física principal onde se celebra a cerimônia pública religiosa ou espiritual, seja ela de qualquer culto ou sob qualquer forma, desde que atendidos os requisitos mencionados no subitem anterior.

No entanto, ao se mencionar a imunidade dos templos de qualquer culto, deve-se entender que essa imunidade é estendida às dependências acaso contíguas, ao convento, aos anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou a residência do pároco ou pastor, monge, rabino, etc., como entendem de forma ampliativa os doutrinadores Aliomar Baleeiro (2000, p. 311) e Roque Antonio Carrazza (2000, p. 618).

Não é, porém, absoluto esse entendimento. Há autores como Sacha Calmon Navarro Coêlho, Pontes de Miranda, todos já citados ao longo deste texto, que entendem haver restrições em relação a essa interpretação extensiva da imunidade

² BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 311.

³ STF. RE 325.822/SP.

prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal, para seus anexos, dependências e moradia do celebrante do culto religioso. Adepto a uma corrente mais restritiva, é o que cita Yoshiaki Ichihara (2000, p. 234), nos seguintes termos,

Ainda, relacionados com a imunidade dos templos, os salões paroquiais, os compartimentos contíguos ao templo, tais como: salões de festa, salas de estudo, alojamentos para abrigar fiéis, a eles destinados exclusivamente, e a casa destinada à moradia do padre, pastor, rabino, monge, etc., entende-se estarem cobertos pela imunidade prevista no art. 150, VI, b, da CF/88.

Todavia, se as mesmas moradias estiverem localizadas em lugar independente, fora da área do templo, não estarão enquadradas na imunidade do templo.

Para aqueles adeptos de uma interpretação mais restritiva, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto somente se estende aos seus anexos, como a casa do padre, pastor, monge, rabino, etc., os salões de festa, as salas de estudo, convento, etc., se estes tiverem o mesmo endereço do templo, ou seja, não se localizarem em lugar independente daquele onde é realizado o culto.

No entanto, não são imunes ao imposto territorial, seja ele urbano ou rural (IPTU ou ITR), casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia. Também não os são as rendas provenientes de aluguéis de imóveis, inclusive para efeitos de Imposto de Renda (IR), por não atenderem à finalidade essencial do templo religioso.

Quem traduz essa não abrangência da regra constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto para os bens imóveis locados e as rendas provenientes dessa locação é Yoshiaki Ichihara (2000, p. 235), ao afirmar,

As áreas de propriedade da instituição religiosa, contíguas ou não ao templo, quando destinadas ao estacionamento para atender ao público em geral, ou as áreas alugadas para estabelecimentos comerciais, não se enquadram na imunidade dos templos, mas na exceção prevista no art. 150, § 4º, da CF/88, pois tais atividades refogem da finalidade essencial da entidade religiosa e caracterizam atividade econômica.

No tocante à possibilidade de ser um bem móvel, seja ele qual for, carro, ônibus, caminhão, aeronave, etc., transformado em “templo” para a realização de cultos religiosos itinerantes, é pacificado pela doutrina (BALEEIRO, 1996, p. 312) o entendimento de que a imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, ficando, portanto, isento do pagamento de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Assim sendo, esclarece Aliomar Baleeiro (1996, p. 312),

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão ou o avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto. As ‘missões’, em culto itinerante, podem utilizar, imunes aos impostos, meios de transporte adaptados unicamente à finalidade do culto a que se propõem.

Na mesma linha de raciocínio de Aliomar Baleeiro, defende Roque Antonio Carrazza (2000, p. 621),

A imunidade alcança o veículo que comprovadamente é usado para a catequese ou os serviços do culto. Sobre ele não incide o IPVA. Também este imposto não pode ser exigido se o sacerdote transforma um ônibus, caminhão ou aeronave num verdadeiro 'templo móvel'. São situações incomuns que, todavia, também encontram amparo constitucional.

Assim, o bem móvel utilizado como templo para a realização de culto será também beneficiado pela imunidade tributária em estudo, por se entender como tal. No entanto, para que o bem móvel utilizado como templo seja amparado pela regra constitucional da imunidade, ele não poderá ser desviado de sua finalidade essencial, não se admitindo, portanto, que seja utilizado para atividades outras, por exemplo, o transporte do padre, do monge, rabino, pároco, etc.

Sobre o veículo utilizado para transporte do padre, do monge, rabino, pároco, etc. deve incidir o IPVA, posto que estes, apesar da função que desempenham, são pessoas comuns, não estando abrangidas pela imunidade tributária, mas tão somente o templo de qualquer culto, e não os responsáveis pela celebração dos respectivos cultos.

Em relação aos impostos que deveriam incidir na comercialização de objetos ou artigos religiosos nas dependências dos templos e a este pertencente ou, ainda, objetos utilizados no ritual da cerimônia religiosa, é extensivo o benefício do art. 150, inciso VI da Constituição Federal, desde que este último seja empregado para atender à finalidade essencial do templo, por exemplo, o vinho utilizado na comunhão.

Também os livros religiosos, papéis, bíblias, etc. são imunes à incidência do referido imposto, mas não pela regra em comento, ou seja, não pela imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal, mas pela regra constante do art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição.

No tocante aos direitos autorais dos livros e revistas, ainda que redigidos "por padres, pastores, monges da própria instituição religiosa e os psicografados", por prevalecer o disposto no art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, ou seja, segundo os critérios da generalidade e da universalidade (ICHIHARA, 2000, p. 240), não há que se falar em imunidade tributária.

Quanto aos empregados, autônomos ou dirigentes que sejam remunerados pela entidade religiosa, deve a referida entidade mantenedora agir normalmente como se não fosse beneficiada pela imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição Federal, ou seja, tem a obrigação de contribuir normalmente com a previdência social, de recolher na

fonte os impostos devidos, além da contribuição sindical. Nesses termos, disciplina Yoshiaki Ichihara (2000, p. 240),

Se a entidade mantenedora dos templos de qualquer culto remunerar empregados, autônomos, dirigentes etc., fica obrigada a reter o imposto de renda o ISS etc., e a recolher, como qualquer outra fonte pagadora. Também, no que se refere à contribuição sindical, contribuições previdenciárias etc., relacionadas com os dirigentes e empregados, a entidade mantenedora não está dispensada dos pagamentos nem se enquadra nas hipóteses de imunidade previstas no art. 150, VI, b, da CF/88.

Assim, para efeitos previdenciários e sindicais não vigora o benefício da imunidade previsto no art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Além de que a entidade religiosa se obriga a reter o Imposto de Renda e o Imposto sobre Serviço de seus empregados, autônomos ou dirigentes por ela remunerados.

2.5 Impostos não Incidentes sobre os Templos de Qualquer Culto

Apesar de que o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal apenas mencione como sendo vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos, é sabido que a referida imunidade, na maioria dos casos, se estende aos demais tributos. No entanto, quanto à imunidade tributária sobre templos de qualquer culto, prevista na alínea “b”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, é correto afirmar que a mencionada imunidade tributária dos templos somente se dê no âmbito dos impostos, não sendo a interpretação da alínea “b” extensiva aos demais tributos, mas tão-somente aos impostos.

É unânime na doutrina⁴ e na jurisprudência⁵ o entendimento de que somente os impostos são protegidos pela regra do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, não se fazendo, portanto, uma interpretação extensiva do referido artigo, que trata da imunidade tributária em relação aos impostos, para outros tributos, desde que atendidos os requisitos dispostos em subitem anteriormente estudado, principalmente o disposto no art. 150, § 4º da Constituição Federal, que diz respeito ao atendimento da finalidade essencial dos templos de qualquer culto.

Há, portanto, um caso na jurisprudência em que no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, no qual era relator o ministro João Otávio de Noronha, da segunda turma do STJ, ficou decidido, por unanimidade,

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE INCÊNDIO. LEI ESTADUAL Nº 14.938/03. CONSTITUCIONALIDADE. TEMPLO RELIGIOSO. TAXA. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

⁴ FARIA, Maria Cristina Neubem de. A interpretação das Normas de Imunidade Tributária, 2002, ano 9, nº. 36.

⁵ STF. RE 325.822/SP.

1. É legítima a taxa de incêndio instituída pela Lei Estadual n. 6.763/75, com redação dada pela Lei nº 14.938/03, visto que preenche os requisitos da divisibilidade e da especificidade e que sua base de cálculo não guarda semelhança com a base de cálculo de nenhum imposto.
2. A previsão constitucional de imunidade tributária para os templos religiosos refere-se à instituição de impostos, não cabendo, assim, a extensão da interpretação para a imunidade alcançar também as taxas.
3. Recurso ordinário improvido.
DJ 09.10.2006 p. 272.

Como se pode observar pela transcrição acima, o Superior Tribunal de Justiça - STJ não inclui a taxa entre os tributos da imunidade tributária, não ampliando a interpretação do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, em que dispõe serem imunes tão somente os impostos, para alcançar também as taxas. Superado isso, cabe agora estabelecer quais os impostos que não incidem sobre os templos de qualquer culto.

Com relação ao imposto, tributo ao qual são inquestionavelmente imunes os templos de qualquer culto, por assim dizer expressamente o texto constitucional, não resta dúvida ser o templo, local onde se pratica o culto, imune ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU), se urbano, e ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), se localizado em área rural.

No entanto, se o templo não for bem imóvel, não deixará de receber o benefício previsto na Constituição. Pode um veículo, ou seja, bem móvel, ser utilizado como templo exclusivamente para a realização do culto. Assim, ficará esse veículo isento do pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Nessa mesma linha de raciocínio, elucida Aliomar Baleeiro (1996, p. 312), para quem o bem móvel, cumprindo exclusivamente a finalidade essencial de templo, deverá ser equiparado ao templo comum, bem imóvel,

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão ou o avião usado como templo móvel exclusivamente para a prática do culto. As ‘missões’, em culto itinerante, podem utilizar, imunes ao imposto, meios de transporte adaptados unicamente à finalidade do culto a que se propõem.

O entendimento exarado pelo STF, em 27/11/2002, quando da apreciação do RE 325.822/SP, através do Rel. Min. Ilmar Galvão, é o de que não incidirá Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR), estendendo-se tal benefício imunitório para todo o patrimônio que compõe o templo religioso, abarcando inclusive, outras estruturas vocacionadas à persecução de seus fins sociais, desde que os rendimentos auferidos sejam integralmente revertidos na atividade essencial da entidade religiosa.

No mesmo sentido, a decisão acima referida (RE 325.822/SP), refere-se ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de modo a afastá-lo da compra de bens que guarneçam os templos religiosos. Da mesma maneira, as entidades religiosas estarão livres da incidência tributária relativa ao Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS), no que pertine aos serviços de ordem religiosa prestados pela entidade.

Se a entidade religiosa adquirir bem imóvel a título oneroso a fim de que este sirva à finalidade essencial do templo, não recairá sobre esta transação o Imposto sobre a Transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI). Nem mesmo incidiria o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) na hipótese de doação recebida pela entidade religiosa, cuja destinação do bem atenda à finalidade essencial do templo donatário.

2.5 Da Perda da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto

Se houver, comprovadamente, desvio da finalidade essencial ou se não atender à finalidade essencial de um templo de qualquer culto, conforme previsto no art. 150, § 4º da Constituição Federal, poderá a entidade religiosa perder a imunidade tributária de seu templo.

Yoshiaki Ichihara (MIRANDA, 2000, p. 240) informa,

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

Se, em desobediência ao disposto no art. 14 do CTN, deixar a entidade religiosa de atender a qualquer daqueles requisitos nele disciplinados, quais sejam, de não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, aplicar integralmente, no País, os recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, poderá perder o benefício da imunidade tributária.

Da mesma maneira, Yoshiaki Ichihara (2000, p. 237) defende a perda da imunidade tributária pela não observância dos requisitos constantes no art. 14 do CTN, que, em outras palavras, sintetiza,

Considerando o princípio que protege a imunidade dos templos de qualquer culto, a falta de livros fiscais e contábeis, a remessa de recursos ao exterior, o desvirtuamento da atividade religiosa, o desvio de recursos para dirigentes (padres, pastores, rabinos, ministros etc.), no entender do Autor, afastam o benefício da imunidade.

Dessa forma, não apenas em desobediência ao previsto no art. 150, § 4º, da Constituição Federal de 1988 e aos requisitos constantes no art. 14 do CTN, bem como

se a entidade religiosa não atender aos princípios da ética e da moral ou se explorar a credulidade alheia, tudo conforme já mencionado no subitem que trata dos requisitos, deverá perder o benefício da imunidade tributária.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO SUAS EXTENSÕES E SEUS LIMITES

O Direito, buscando à pacificação social, procurou dirimir as questões, com o intuito de garantir a liberdade de escolha da fé e do pensamento religioso, evitando, assim, as retaliações diante do posicionamento de cada indivíduo. O legislador constituinte brasileiro, percebendo a relevância das religiões, tratou de respaldá-las e garantir-lhes privilégios, inclusive constitucionais, como é o exemplo do Brasil.

Atualmente, a CRFB de 1988 assegura o direito à liberdade de consciência e de crença, permite o livre exercício dos cultos religiosos e garante a proteção aos locais de culto e suas liturgias, assegurando a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva, entre outros. Assim, a proteção à religião ganhou benefícios de várias ordens: sociais, políticas, militares, financeiras.

No Brasil, com o advento da separação entre Estado e Igreja, que teve origem com a implantação da República, procurou-se assegurar a liberdade de culto, bem como eliminar qualquer empecilho ao seu desenvolvimento (BASTOS, 2001, p. 130).

Visa, de maneira salutar, o constituinte brasileiro, à preservação de um valor nacional qual seja, o da proliferação dos cultos religiosos. É do interesse do Estado e da população que sejam preservadas as crenças religiosas das diversas naturezas. Verifica-se que o dispositivo protege a liberdade de culto, liberdade de manifestação da fé, etc. Em outras palavras, “[...] o que o direito protege é a projeção externa, a transitivação, a exteriorização[...]”. (CRETELLA JR., 1992, p. 218).

Portanto, esse privilégio não está presente somente no campo da moral, ou por sua importância no contexto social, mas está inserido pelo princípio geral expresso no artigo 5º, VI, da Constituição “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 suas liturgias”. No Direito Constitucional brasileiro, portanto, fez surgir a versão da imunidade dos templos de qualquer culto, como forma de assegurar as liberdades acima mencionadas.

Todavia, a dificuldade do artigo 150, inciso VI, alínea “b”, é considerar isoladamente o significado de “templo” para efeito da concessão de imunidade tributária. A jurisprudência dos tribunais e a doutrina pátria não firmaram um

entendimento uniforme do que viria a ser templo religioso. Templo, seria somente o lugar onde se realizam os cultos de adoração e louvor? Abrangeria também a casa paroquial, ou seja, a casa do padre, pastor, monge, rabino, etc.?

A terminologia “culto” parece insuficiente para delinear a extensão do benefício concedido. Dúvidas surgiram também sobre a amplitude semântica do vocábulo “culto”, pois, na conformidade da acepção que se tomar, a outra palavra – “templo” – ficará prejudicada (CARVALHO, 1997, p. 120). Significa dizer que não possui, o dispositivo da Constituição, parâmetros exatos para delinear o que vem a ser “templo”, e até onde um determinado prédio, levando-se em consideração a celebração realizada no seu recinto, está imune de impostos e taxas. Ficando, portanto, como já demonstrado anteriormente, a cargo da doutrina e da jurisprudência, delimitarem a sua abrangência.

Com o intuito de solucionar o problema, introduziu-se o parágrafo quarto ao artigo 150 da Carta Magna, que prevê: “As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas”.

Deste modo, o constituinte originário contribuiu para aumentar ainda mais a confusão de cunho interpretativo. Veja-se que na alínea “b”, inciso VI, citava somente o “templo”. Indaga-se: por que iria, agora, fazer incidir a imunidade sobre o patrimônio, a renda e os serviços? Percebe-se que o legislador constituinte primeiro resume o privilégio para os bens imóveis onde se realizam os cultos, para depois, no intuito de ampliar o benefício, estendê-lo às atividades essenciais à entidade religiosa.

Naquele caso, há disposição de liberar as Entidades Religiosas do pagamento do IPTU, ou do ITR, dependendo da área de localização do prédio, urbana ou rural, este objeto das celebrações, por outro lado, ao mencionar o patrimônio, a renda e os serviços, dirige-se ao ISS, ao IR e ao ITBI.

Por outro lado, utilizou-se a expressão finalidades essenciais no sentido de pontificar aquilo que deveria ou não estar abrangido pelo benefício da concessão de imunidade tributária. Se um determinado bem, renda ou serviço está relacionado com a finalidade essencial de uma religião, devem os mesmos estar protegidos contra a incidência de impostos. Mas a propósito, o que vem a ser finalidade essencial de um templo religioso?

A residência dos pastores, as rendas das paróquias, o automóvel que serve de locomoção para os padres ou para os símbolos religiosos, as rendas do estacionamento do

templo, a detenção de concessão de veículos de comunicação, será que tudo isso estaria relacionado com os fins essenciais da religião?

Firme-se entendimento sobre os dois últimos exemplos: se a concessão de veículos de comunicação for absolutamente dirigida à produção de cultos, ou se a renda auferida pelos estacionamento for absolutamente destinada à compra, por exemplo, de imagens de adoração, provando-se que das rendas aí obtidas depende a existência das religiões, não há como se negar a finalidade essencialmente religiosa de tais realidades e, portanto, não se pode negar a imunidade tributária das referidas rendas.

A princípio, a procedência do raciocínio ora desenvolvido não pareceria injusto. Entretanto, um estudo científico não pode se eximir da análise sistemática do objeto. Resta comentar sobre o confronto entre aqueles raciocínios e o princípio da Livre Concorrência (Art. 170, IV, CF/88).

Diante do exposto, pergunta-se: até que ponto um estacionamento poderia receber um privilégio tributário sem que o seu concorrente pudesse gozar do mesmo benefício? Não estaria o Estado a ser o agente do desequilíbrio financeiro entre os estabelecimentos comerciais e contribuinte de uma situação própria a criação de monopólios?

3.1 Vertentes das Limitações

A propósito das limitações à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no que concerne às peculiaridades e à extensão do artigo 150, inciso VI, “b” e § 4º, da Constituição Federal de 1988, encontra-se entre doutrinadores nacionais Roberto Barcelos de Magalhães (1993, p.37), Paulo de Barros Carvalho (1997, p. 120), Hugo de Brito Machado (1998 p. 205) e Aliomar Baleeiro (1970, p. 91), o debate entre quatro correntes ideológicas; teleológica, objetiva, instrumental e mista, cujas especificidades individuais, serão abordadas abaixo.

3.1.1 Teoria teleológica

A Escola Teleológica se mostra abrangente, à medida que, além do patrimônio, engloba também a renda e os serviços ligados às finalidades das entidades religiosas. Segundo o entendimento de seus seguidores, estão incluídos na imunidade tributária os imóveis, os móveis, os vencimentos de toda ordem, os trabalhos desempenhados e até os lucros advindos de todas as atividades. A única exigência é que seja tudo utilizado para o aumento da propagação das religiões.

Todos os bens serão imunes se suas finalidades forem efetivamente religiosas. “[...] Não é tributável o que é vendido sem finalidade mercantil” (FERREIRA, 1997, p. 1056), não importando a atividade desempenhada. Se a renda auferida vem de uma

atividade mercantil realizada pela Igreja, como venda de roupas, por exemplo, mas, na sua totalidade, é destinada à compra de objetos litúrgicos, não haveria porque tributá-la, haja vista a finalidade religiosa.

A imunidade tributária constitucionalmente concedida aos templos religiosos diz respeito ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as suas finalidades sociais exercidas sem fins mercantis.

Fins mercantis são os destinados ao lucro de determinada pessoa física ou jurídica. No exemplo citado, não houve finalidade institucional, com intuito de lucrar. Na realidade, houve finalidade institucional, caracterizada pelas compras de símbolos sagrados com o quantum ganho pela venda das roupas. Convergem nesta mesma opinião os doutos Ichihara (1997, p. 51) e Magalhães (1993, p. 40).

O fato de estarem os bens, as rendas e os serviços ligados teleologicamente a uma religião é por demais extenso, causando perigo à esfera econômica. À primeira vista parece justo imunizar a remuneração recebida pelo pastor, pelo serviço de batismo, pois este tem a nítida finalidade de propagação da fé. Por fim, faz-se necessária uma rápida observação sobre a assertiva do professor Ferreira (1997, p. 1.056), expoente da teoria teleológica: “A Imunidade Tributária cessa quando as rendas dos templos religiosos fogem às finalidades dos cultos ou são aplicadas fora do País”.

O benefício da imunidade aos templos de qualquer culto afigura-se como princípio da proteção à religião (Art. 5º, IV da CF/88), não sujeitando-se a limites de natureza geográfica, no tocante à aplicação da renda auferida, se investida em território nacional ou do País, bastando-lhe apenas, a finalidade de cunho religioso.

3.1.2 Teoria objetivista

A Corrente Objetivista, por outro lado, afirma estarem imunes a impostos apenas os prédios urbanos ou rurais que sirvam de contenedores de celebrações. Restringe a abrangência da imunidade tributária à incidência de impostos sobre o patrimônio imobiliário, não aceitando o privilégio em relação às rendas e aos serviços.

Não há necessidade do aspecto arquitetônico: o templo poderá ser uma casa comum, ou ao ar livre, sendo imprescindível apenas nele realizar-se culto religioso. Não estão imunes quaisquer outros imóveis pertencentes à Entidade:

É garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto (...). Local de culto é o corpus, o templo, o terreiro, o edifício, (...). Há culto interno em igreja, em templo, como há culto ao ar livre, na grama, no terreiro, entre ruínas, sem edifício algum (...); não se confundem, porém, templos, locais de culto, com casas paroquiais, locais de residência dos padres ou pastores, nem com escolas dominicais” (CRETELLA JR., 1992,p.251).

A teoria objetiva é a que demarca, com maior possibilidade de vislumbre, a extensão da imunidade em pauta. O seu critério objetivo é bastante seguro e suficientemente claro, não deixando dúvidas a respeito do que os doutos, que dela fazem parte, querem dizer com a terminologia templo.

Contudo, cabe frisar que o limite instituído pelo artigo 5º., inciso VI da CRFB de 1988, não se esgota em si mesmo, haja vista que o legislador chega a estendê-lo ao parágrafo quarto daquele dispositivo constitucional, para “[...] o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Transparece inegável a extensão da imunidade à renda, ao patrimônio e aos serviços daquelas entidades, os quais estejam ligados à finalidade religiosa.

Entende-se que os teóricos objetivistas ao considerarem como patrimônio da entidade religiosa, apenas o imóvel onde se realizam os cultos, restringem e se utilizam de um sentimento que não satisfaz à disposição constitucional na sua totalidade. Isentar uma instituição do pagamento de IPTU, ITR, ou ITBI se mostra pouco para fazer face ao princípio constitucional da Proteção à Religião plasmado no artigo 5º., VI, da Constituição Federal de 1988.

Em sede de jurisprudência, os tribunais superiores se posicionam no sentido de que “A Constituição veda a cobrança de impostos sobre o templo de qualquer culto” (TACRJ – AC 7110/94 – Reg. 912-3 – Rel. Juíza Valéria Maron, J. 15.02.1995, Ementa 39252), guiando-se notadamente pela Teoria Objetiva. Com a mesma ideia de restrição da imunidade tributária aos locais de culto, verifica-se no posicionamento exarado através do (TACRJ – AC 98260 – Reg. 1389 – 5ª C. – Rel. Juiz Elano Arueira – J. 08.08.1994): “Imposto Predial. Templo Religioso [...] fica suspensa a cobrança de imposto incidente sobre o imóvel destinado ao templo”.

3.1.3 Teoria instrumental

A Doutrina Instrumental, seguida por Hugo de Brito Machado, determina ser necessário o privilégio para todo o patrimônio, renda ou serviço relacionado à atividade essencial da entidade religiosa, a serviço do culto.

Diferencia-se da Corrente Teleológica, na medida em que, nesta, é necessário ser o produto da atividade revertido à religião. Enquanto que na Ideologia Instrumental o conteúdo da atividade é o determinante para desencadear-se a limitação tributária. Todo o resultado financeiro de um ato religioso qualquer estaria imune.

Para o doutrinador Hugo de Brito Machado (1998, p. 205),

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

A Teoria Instrumental, ao estabelecer a imunidade dos impostos com intuito de tornar viável a atividade religiosa, engloba o patrimônio, a renda e os serviços ligados ao culto, como assim deseja a nossa Lei Maior. A exação da imunidade, entretanto, é de uma amplitude que é passível de formulações práticas não correspondentes com o verdadeiro interesse social.

Em relação à eleição das atividades essenciais, adota-se um parâmetro muito evasivo. Não servindo, pelo menos isoladamente, para definir o que seria a imunidade. Para tal corrente, seria aceitável utilizar todo o produto da arrecadação pecuniária de determinado ato religioso, com o fim puramente comercial por padres e pastores. Por exemplo, a aplicação do dízimo no capital de giro do comércio de lanches efetuados pela Igreja em dias de festas.

No entanto, nesta hipótese, há a vedação do parágrafo quarto, do Art. 150, VI da CRFB/1988, já citado. De acordo com o referido dispositivo, está sob a proteção tributária, tudo aquilo e somente aquilo, utilizado para as finalidades essenciais das Entidades religiosas. Se existe finalidade mercantil, não existira benefício, no entanto, este raciocínio desenvolvido por esta corrente não é condizente com o que está expresso na Constituição Federal de 1988.

3.1.4 Teoria mista

Com a concepção de um entendimento mais ponderado, a Doutrina Mista evidencia-se por influências de natureza ideológicas recebidas das correntes teóricas, anteriormente declinadas.

Utiliza-se do entendimento expresso pela teoria teleológica, no tocante ao patrimônio objeto da imunidade, vinculando-o ao IPTU, ao ITR e a outros impostos, sem restringir a imunidade aos locais onde se realizam os cultos. Ao contrário, estende o benefício aos demais locais onde, de alguma forma, se busca propagar a fé, tais como a casa dos padres, pastores e dos demais agentes sacerdotais. Vale salientar que, ao contrário da corrente objetivista, os seguidores da teoria mista admitem a imunização de bens móveis, e até, dos semoventes utilizados em favor da propagação da fé. A teoria

mista, que tem como um seus estandartes o mestre Aliomar Baleeiro, idealiza o seguinte conceito:

Templo de qualquer culto quer significar o edifício, tenha a forma característica de igreja ou de prédio comum, sede ou local de realização de atos religiosos. Neste conceito se incluem as edificações, as instalações e pertencas destinadas aos fins do culto ou com estes diretamente relacionados, como a casa paroquial, conventos, etc.

A primeira interpretação que se faz do artigo 150, inciso sexto, letra “b” – imunidade tributária aos templos de qualquer culto – nota-se uma precariedade no que pertine à conceituação do vocábulo templo. Na melhor das hipóteses, faz-se referência à mesma compreensão sustentada pela Teoria Objetiva (CARVALHO, 1997, P. 120), que conceitua templos como sendo “edificações com características próprias de cada religião”. Pode-se verificar as mesmas observações de imprecisão científica já tratada na Teoria Objetivista. doutrina limita-se à menção,

O templo não deve ser, apenas, a Igreja [...], mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, pertencente a comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos”, (BALEIRO, 1970, p. 91).

Ressalta-se, portanto, que o posicionamento exarado por seguidores da teoria mista carece de um melhor esclarecimento sobre o que viria a ser “patrimônio necessário ao desempenho das finalidades essenciais das religiões”, haja vista que a expressão “finalidades essenciais” propicia inúmeros e diversos entendimentos/interpretações. Em sede de jurisprudência, verifica-se que Tribunais Pátrios pautam-se sob a influência da Teoria Mista:

Para efeito de imunidade considera-se templo não apenas aquele espaço físico delimitado em que o culto é celebrado, mas se estende o seu conceito e, por conseguinte, a imunidade, aos seus anexos e espaços contíguos, utilizados em atividades a ele, direta ou indiretamente, ligados desde que tais atividades não sejam de natureza econômica, em cujo escopo não se encontre o lucro. (TACRJ – AC 10123/94 – Reg. 1681-2) 4ª C. – Rel. Juiz Gustavo A. K. Leite – J. 10.05.1995). Estavam imunes, pois todos os bens com finalidade religiosa.

Do confronto de ideias explicitadas sob a visão dos autores jurídicos, não foi possível abstrair um entendimento pacificado entre eles. Contudo, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, defende a necessidade de aplicação de uma teoria ampliativa (“não restritiva”), quanto à extensão dos efeitos imunitórios às atividades religiosas.

Segundo o STF, estender-se-á o manto da regra imunizante, conferida à Igreja, às atividades diversas por ela exercidas, desde que se cumpram os requisitos tais como: 1) prova de que as rendas oriundas de atividades outras, não essenciais, são aplicadas integralmente na consecução dos objetivos institucionais (difusão da religiosidade); 2) prova de que não há ofensa à livre concorrência. Decisões do Supremo Tribunal Federal

ratificam entendimento por interpretação extensiva ao dispositivo constitucional insculpido no Art. 150, inciso VI, alínea “b”, conforme abaixo se vê:

[...] as entidades religiosas têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados” (STF, RE 325.822/SP – Relator Min. Gilmar Ferreira Mendes).

3.2. Princípio da Proteção à Religião versus princípio da Livre Concorrência Econômica

Conforme os estudos realizados pode-se concluir que o fundamento constitucional do art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal brasileira de 1988, vem a ser o princípio da Proteção da Fé. De acordo com o art. 5º, VI, da Carta Magna, “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício de cultos religiosos e garantida na forma da lei a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”. O instituto da “imunidade aos templos de qualquer culto” é, portanto, uma variante tributária desse princípio.

Diversas são as posições teórico-ideológicas da imunidade irrestrita, incluindo-se entre elas a corrente teleológica e a teoria instrumental. As duas fundamentam-se no dispositivo do art. 5º, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, sob a argumentação de não se poder impor limites à extensão de um dispositivo advindo de um princípio constitucional geral. Percebe-se a fragilidade do argumento ao proceder uma análise interpretativa do texto constitucional brasileiro.

O ordenamento jurídico se faz regido por uma série de princípios que determinam o seu entendimento e a sua aplicabilidade. É o que acontece com os princípios da proteção à religião (art. 5º, VI, CF/88) e o princípio de livre concorrência (art. 170, IV, CF/88). O aparente antagonismo não pressupõe o confronto, haja vista que o princípio da proteção à religião prega o favorecimento da religião através da isenção de impostos, sem contudo adentrar no campo da iniciativa econômica.

Contudo, cuida-se para que a liberdade de culto seja respeitada até o ponto de não impor risco ao equilíbrio das relações econômicas. O Estado não pode, ainda que motivado por uma relevante razão, tal como a promoção da religiosidade, contribuir para eventual desequilíbrio das relações na esfera da livre iniciativa econômica.

[...] a ação social do Estado não deve interferir no campo da atividade do particular a não ser supletivamente, não deve favorecer indivíduos ou grupos, mas se dirigir a toda a comunidade e, por fim, não deve ferir direitos do cidadão, o que o papa João Paulo XXIII resume assim: ‘no campo

econômico, o Estado deve ter posição secundária, embora relevante, devendo sua ação reger-se pelo princípio da supletividade ou subsidiariedade, a tal ponto que não limite a liberdade de iniciativa do particular, mas, ao contrário, a ampare para que se garantam e se protejam os direitos essenciais de cada um' ” (CRETELLA JR., 1992, p.141).

Caso se aceite toda atividade religiosa ou tudo o que tenha finalidade religiosa como imune, estaria estimulando um interesse não legítimo para a criação de religiões. Todos os grupos sociais estariam aptos a instituir crenças com a finalidade especial de pleitear o benefício.

3.3 Da Proposta de Emenda Constitucional

Além das correntes que se dividem na doutrina quanto à limitação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, como observados, há ainda quem sustente, por motivos vários que não cabe aqui serem discutidos, a sua supressão por meio de Emenda à Constituição. A supressão seria o extremo da limitação à imunidade tributária aos templos. Houve uma Proposta de Emenda à Constituição, através da PEC nº 176/93, tendente a abolir a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, proposta em 1993, cujo autor é o deputado Eduardo Jorge. A mencionada proposta de Emenda Constitucional foi rejeitada no Congresso Nacional.

Pedro Lemos, autor de um artigo postado na internet com o título “A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos”, mostra-se aderente à iniciativa de Proposta de Emenda Constitucional – PEC, relatada no Congresso Nacional pelo Deputado Eduardo Jorge, na qual defende a supressão do art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, acabando-se pois, a benesse constitucional concedida aos templos de qualquer culto no tocante aos impostos. O Deputado Eduardo Jorge, enquanto autor do projeto, fundamentou sua proposição nos termos dispostos a seguir,

As imunidades tributárias que pretendemos suprimir decorrem, quase todas, da Constituição de 1946. Poucas foram introduzidas em nosso Direito pela Constituição de 1988. Em 1946, saía o país de um prolongado período ditatorial e os constituintes da época, sequiosos por liberdade de pensamento, pensaram consegui-lo e garanti-lo através de normas constitucionais. O que se viu, de lá para cá, ao atravessarmos um período negro da nossa história, foi que os cuidados tomados pelo legislador constitucional não foram suficientes para impedir a queda da democracia e a conseqüente perda das liberdades constitucionais. Além disso, o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas, anos mais tarde, para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios tributários concedidos pela Constituição [...]. Por último, caberia dizer que a revogação dessas imunidades fortalece a posição daqueles que, como nós, pensam que todas as camadas da sociedade devem contribuir para o fim comum, cada uma, é evidente, de acordo com as suas possibilidades, que nossa Lei Magna chama de capacidade econômica (PROPOSTA DE

Assim, é defendido pelo Deputado Eduardo Jorge, na Proposta de Emenda Constitucional Nº. 176/1993, que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista na Constituição Federal de 1988 é originária na Constituição de 1946, e traz, portanto, os resquícios do longo período ditatorial, o que levou o legislador constituinte originário a assegurar seus anseios de liberdade em regras constitucionais. No entendimento do retro citado parlamentar federal, a referida imunidade é motivo para promover a “evasão fiscal”.

De todo, não se pode negar tal afirmação, ignorando que esse fato inexistia nos dias atuais. Contudo, deve-se reconhecer que a utilização da referida imunidade tributária para a “evasão fiscal” não se trata de uma regra, é apenas uma exceção.

Considerada essa linha de raciocínio, utiliza-se de uma hipótese caracterizada como exceção apenas porque foge à finalidade da regra da imunidade tributária dos templos religiosos para fundamentar sua supressão, ter-se-ia que defender também a supressão de outras regras, constitucionais ou não, sob a alegação de desvios de finalidade. É sabido que a Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal emitiu parecer contrário à Proposta de Emenda à Constituição, fundamentando-o nos seguintes termos,

A relatoria da Comissão de Constituição e Justiça, contudo, emitiu parecer contrário ao projeto, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa (CF, art. 5º, VI);
- b) a fiscalização esbarraria no fanatismo religioso de alguns servidores que poderiam prejudicar determinadas religiões. (Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, 31/01/2007. Arquivada nos termos do Artigo 105 do Regimento Interno DCD 01 02 07 PAG 08 COL 01 SUPLEMENTO 01 AO Nº. 21).

Dessa forma, suprimindo-se a imunidade tributária constitucionalmente concedida aos templos religiosos, seria o mesmo que condená-los ao fracasso, posto que dificilmente conseguiriam se manter apenas dos dízimos pagos pelos fiéis, ou, ainda que se mantivessem, seriam mesmo poucos templos ou quase nenhum. Assim, retirar-lhes o benefício da imunidade tributária seria, acima de qualquer argumento, uma violação à regra do art. 19, inciso I, da Constituição, além de que esbarraria no desrespeito à liberdade religiosa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Abordar qual seja, “Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto: Extensões Interpretativas”, não é tarefa fácil para o pesquisador, pela escassez de fontes de pesquisa e complexidade do tema. A realização desse estudo sobre a limitação das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto leva-nos a constatar que a Constituição Federal de 1988 expressa em seu texto um rol extensivo de imunidades tributárias, caracterizando-a como a Carta Política brasileira que mais tratou deste assunto de natureza administrativo-constitucional-tributária.

As nossas conclusões é que a imunidade é uma das várias formas de desoneração da imposição tributária, sendo a única proveniente do texto constitucional, razão pela qual, reveste-se da força imperativa de um mandamento constitucional impeditivo do fenômeno da tributação. Contudo, o ordenamento jurídico brasileiro contempla outras modalidades de imunidades, de sorte que tal instituto jurídico reflete a preocupação do legislador constituinte com a formação e manutenção do Estado Federal, de modo a assegurar direitos e garantias fundamentais, sem que isto se caracterize como mero mecanismo de políticas fiscais.

Há que se considerar, entretanto, que o dispositivo constitucional atinente ao princípio da imunidade tributária dos templos de qualquer culto assegura direitos fundamentais estabelecidos no art. 5º. da CF/1988, tais como a liberdade de consciência e de crença, o livre exercício dos cultos religiosos, a proteção aos locais de culto e suas liturgias, impondo vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no sentido de não embaraçar o funcionamento dos cultos religiosos ou igrejas.

Mister se faz, limitar a concessão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto pela importância que este benefício desempenha na manutenção e funcionamento dos templos religiosos, posto que estes, via de regra, não desempenham atividade econômica, não possuindo, portanto, meios financeiros próprios que assegurem o seu funcionamento.

Pelos fatos analisados, limitar excessivamente a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, ou até mesmo suprimi-la, seria restringir os direitos e garantias fundamentais que proclamam a liberdade de crença e de exercício religioso, embaraçando-lhes o seu funcionamento.

Não há que se falar em supressão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, pois dúvidas não restam no sentido de que é a norma constitucional que garante a imunidade tributária dos templos. Assim, é imprescindível para o desempenho das atividades religiosas destes e celebração de seus cultos. Diante disso, as imunidades

tributárias dos templos podem configurar garantias constitucionais, à medida que se destinam a proteger determinados direitos fundamentais.

A temática da imunidade tributária concedida no texto constitucional de 1988 não evidencia um entendimento pacífico no seio da doutrina dedicada ao assunto. Eis porque, neste trabalho, a despeito dos esforços empreendidos, não se consegue concluir de forma definitiva, o entendimento suficiente para esgotar a delimitação do benefício concedido às instituições religiosas, sem que haja ameaça à livre iniciativa da atividade econômica, frente a um comparativo entre o artigo 150, VI, “b” e o artigo 195, § 7º., ambos da CRFB/1988. Para a adequada (correta e justa) conceituação de “templo” e de “culto”, objetivando-se alcançar concretamente os limites de abrangência da norma constitucional de imunidade tributária dos templos religiosos, não basta a simples interpretação dos dispositivos legais em estudo. Deve-se, com o devido cuidado, complementá-la com fundamento numa interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, sopesando os princípios da livre concorrência econômica (Art. 170, IV, CF/88) e o da proteção à religião (Art. 5º., IV da Constituição Federal de 1988).

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. comp. à luz da Constituição de 1988, até à Emenda Complementar nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional e tributário**. 16. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1997.
- CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição de 1988. Vol. I, arts, 1º a 5º (I a LXVII)**, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.
- DELGADO, José Augusto. **Imunidades tributárias**, coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, pesquisas tributárias, nova série - 4, 2001.

FARIA, Maria Cristina Neubem de. A interpretação das Normas de Imunidade Tributária: conteúdo e alcance. **Revista Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, nº 36 – 2002.

GANDRA, Ives da Silva Martins. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

LEMOS, Pedro. A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos. **Jus navigandi**, Teresina, a. 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4179> Acesso em 30 set.2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAGALHÃES, Roberto Barcellos de. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1993. v. I.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Imunidades Tributárias** – Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, pesquisas tributárias, Nova Série – 4 – 2001.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Manual de direito tributário**. 3. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 10. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1994.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Pesquisa em direito e redação de monografia jurídica**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Código Tributário Nacional

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>. Acesso em: 20 out. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2012.