

## LIBERDADE RELIGIOSA E A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

### *FREEDOM OF BELIEF AND EXTENSION OF TAX IMMUNITY OF TEMPLES OF ANY CULT*

Rafael Niebuhr Maia de Oliveira<sup>1</sup>  
Jean Carlos Schaefer<sup>2</sup>

**RESUMO:** Objetiva-se abordar a liberdade religiosa, passando por um contexto histórico de evolução do direito fundamental à liberdade, bem como o poder de tributar e suas limitações, em que se encontra a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Buscar-se-á, também, mensurar a extensão da referida norma imunizante. Por meio da pesquisa doutrinária e do método indutivo, operacionalizado com as técnicas do referente, das categorias, dos conceitos operacionais e da pesquisa de fontes documentais, constatou-se que muito embora haja grande divergência doutrinária no que concerne à extensão da imunidade religiosa, a proposta, para delimitar um campo objetivo de abrangência, bem como para desincentivar a criação dos “templos-empresas”, que servem de manto aos atos de mercancia praticados por algumas seitas à margem da tributação, e também para que a liberdade religiosa e a imunidade dos templos possam coexistir em harmonia com outros preceitos fundamentais, seria que a norma imunizante fosse de eficácia limitada, dependendo a concessão de tal benesse de regulamentação infraconstitucional, à semelhança do que acontece com as entidades elencadas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88, sem, contudo, haver intervenção estatal nas atividades eclesiais propriamente ditas, razão pela qual não haveria que se falar em óbice à liberdade religiosa, mas somente em regulamentação da imunidade dos templos.

**PALVRAS-CHAVE:** Liberdade. Culto. Imunidade. Tributário. Extensão.

**ABSTRACT:** *This study has the objective to address the religious freedom, through a historical context of evolution of the fundamental right to freedom, and the power to tax and its limitations, which is found the tax immunity of the temples of any cult. The present work also will measure the extent of referred immunizing law. Through doctrinal research and inductive method, operated with the techniques referent category, operational concepts and research of documentary sources, it was found that although there is great doctrinal divergence regarding the extent of religious immunity, the proposal to define an objective coverage area, as well to discourage the creation of “temples-businesses”, that serve as a mantle for acts of market committed by some sects the margins of taxation, and also for religious freedom and immunity of temples can coexist in harmony with other fundamental precepts, it would be the immunizing rule were of limited effectiveness, depending on the granting of this benefit of under Federal Constitution regulation, similarly to what happens with the entities listed in paragraph “c” of section VI of art. 150 of 1988 Federal Constitution, without, however, presenting state intervention in ecclesiastical activities, reason that doesn’t exist an-obstacle to the religious freedom, but only a regulation of immunity of temples rule.*

**KEYWORDS:** *Freedom. Worship. Immunity. Tax. Extension.*

1 Bacharel em Direito (UNIFEBE). Especialista em Direito Processual: Grandes transformações (INSTITUTO DE ENSINOS JURÍDICOS LUIS FLAVIO GOMES). E-mail: rafaelmaiaadv@gmail.com.

2 Graduando em Direito (UNIFEBE). E-mail: schaefer.jean@hotmail.com

---

## 1 INTRODUÇÃO

---

Constituiu-se como objeto deste artigo científico, os aspectos destacados da doutrina clássica e nacional sobre a liberdade religiosa, o poder de tributar do Estado e a imunidade dos templos de qualquer culto, para investigar qual a extensão da referida norma imunizante.

A justificativa para o desenvolvimento desta pesquisa se encontra no fato da importância do tema para o direito brasileiro, tendo em vista que a liberdade religiosa é um dos pilares do ordenamento jurídico interno, de sorte que deve ser respeitada e não sofrer intervenção estatal, razão pela qual existe a imunidade dos templos de qualquer culto.

Contudo, por não se tratar de um direito absoluto, deve coexistir em harmonia com outros preceitos fundamentais, por exemplo, a livre concorrência, sendo, por isso, mensurada a extensão da benesse imunizante.

Inicialmente, será estabelecido um conceito de liberdade e de liberdade religiosa, por meio de pesquisa aos autores clássicos e doutrinas contemporâneas nacionais. Em seguida, analisar-se-á, dentro da bibliografia proposta, acerca do poder de tributar do Estado e suas limitações, em que se encontra a imunidade tributária religiosa. Ao final, será proposto um método para mensurar a referida benesse.

No desenvolvimento desta pesquisa será utilizado o método indutivo, ou seja, pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e colecioná-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral.

Na investigação, far-se-á uso da técnica do referente, das categorias e do conceito operacional, pela pesquisa doutrinária, cujas referências das obras citadas serão colacionadas ao final. Por opção metodológica e levando em conta às limitações desta pesquisa, tratar-se-á primordialmente, dos aspectos destacados da doutrina tributária nacional, relacionada ao tema abordado, com breves e esporádicas análises legais sobre o tema. Os pressupostos conceituais serão trazidos ao decorrer do desenvolvimento da presente pesquisa, por notas de rodapé.

---

## 2 DESENVOLVIMENTO

---

---

### 2.1 CONCEITO DE LIBERDADE

---

Liberdade é um tema demasiadamente controvertido, razão pela qual não se realizará uma análise exaustiva, limitando-se a delineá-lo para o trabalho proposto. No que diz respeito à sua conotação jurídica, “para alguns, ela precede o direito e explica sua possibilidade. Para outros, ela resulta do direito e só tem sentido a partir dele.” (FERRAZ JUNIOR, 2009, p. 95).

A conquista da liberdade, num contexto histórico, parece estar marcada por revoluções e sacrifícios. Nesse passo, vale remontar à Revolução Francesa (1789), na qual se encontram as raízes da liberdade como direito fundamental e individual, com a citação de Jean-Jacques Rousseau: *Liberté* (liberdade), *Egalité* (igualdade), *Fraternité* (fraternidade).

Da Revolução Francesa, surgiu a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, em que se encontra em seu art. 4º a menção expressa à liberdade:

Art. 4º. A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo. Assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.

Ferraz Junior, ao tratar da liberdade como livre arbítrio, leciona que

pouco se ia além da liberdade encarada com livre-arbítrio individual, mera disponibilidade ou potencialidade, que ganharia contornos jurídicos em face de conteúdos normativos (obrigações, proibições, dever de suportar e, para Kelsen, autorizações por omissão), do que se seguiria uma disponibilidade “absoluta” como mera hipótese de um estado natural (por Kelsen negada) e a sociedade civil como delimitação da disponibilidade “absoluta” (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS).

Voltaire (citado por FALEIROS) entende que liberdade e capacidade não se confundem, pois esta última “apenas se torna não liberdade nas circunstâncias em que é devida a intervenção de outros.” (FALEIROS, 1987, p. 37).

Ou seja, a liberdade está incondicionalmente vinculada ao indivíduo, enquanto a capacidade dele para realizar determinados atos depende da observância de certos preceitos normativos.

De outra perspectiva, Hobbes expressa que liberdade é a ausência de impedimentos externos:

Por liberdade entende-se, conforme a significação própria da palavra, a ausência de impedimentos externos, impedimentos que muitas vezes tiram parte do poder que cada um tem de fazer o que quer, mas não podem obstar a que use o poder que lhe resta, conforme o que seu julgamento e razão lhe ditarem (HOBBS, 1983, p. 78).

No plano interno do ordenamento jurídico brasileiro, a liberdade é um dos pilares basilares do Estado Democrático de Direito, que, inclusive, é mencionada no próprio preâmbulo da Constituição Federal de 1988, além de estar inserta no rol dos direitos fundamentais previstos no art. 5º.

Portanto, a fim de delimitar um conceito operacional sobre a categoria liberdade, chega-se à conclusão de que esta é a ausência de impedimentos externos aos indivíduos que, embora estejam submissos à lei num Estado de Direito, têm o livre arbítrio para fazerem suas escolhas, desde que estas não prejudiquem outros direitos fundamentais individuais, a todos assegurados.

---

## 2.2 LIBERDADE RELIGIOSA, SUAS VERTENTES E O ESTADO LAICO

---

Observados alguns aspectos de forma genérica sobre a categoria liberdade, convém agora explanar, para fins deste estudo, o tema liberdade religiosa, que, frise-se, subdivide-se em três vertentes: liberdade de consciência e de crença; liberdade de culto; e liberdade de organização religiosa (BENEDETTI, 2009).

Antes de adentrar em cada vertente propriamente dita, a liberdade religiosa, em um contexto histórico, é fruto da separação entre Estado e Igreja, de sorte que aquele não há de interferir nas atividades desta última a fim de criar embaraços (art. 19, I, da CF/88) – e é nesse contexto que se pretende abordar a imunidade religiosa –, devendo ser respeitados todos os credos, sem distinção (Estado laico).

A liberdade de consciência e de crença, no plano do ordenamento jurídico brasileiro, é assegurada na primeira parte do inciso VI do art. 5º da CF/88, que é acobertada pelo manto da inviolabilidade, tendo em vista o seu valor universal absoluto. Esta última (liberdade de crença) tem como escopo garantir a todos a liberdade de crer conforme a fé religiosa. Já, a liberdade de consciência, abrange o livre pensamento em relação ao tema religião, inclusive é assegurado o direito de não crença: ateus e agnósticos (SOBRANE, 2010).

A liberdade de culto encontra guarida na segunda parte do inciso VI do art. 5º da CF/88, e tem como objetivo garantir aos “crentes de qualquer religião honrar a divindade como melhor lhes parecer, celebrando as cerimônias exigidas pelos rituais.” (FERREIRA FILHO, 1999, p. 33).

Destaca-se que entre as vertentes da liberdade religiosa, a liberdade de culto em determinados momentos pode conflitar com o ordenamento jurídico, quando as práticas eclesásticas (exteriorização da liberdade de crença) vão de encontro a outros direitos individuais e fundamentais (BENEDETTI, 2009).

Embora a Constituição Federal de 1988 não mais mencione expressamente que os cultos hão de obedecer aos bons costumes e à ordem pública – como era estabelecido no art. 150, § 5º, da CF/67<sup>3</sup> –, se faz necessária a harmonia entre a prática eclesástica de qualquer religião e os outros direitos individuais, para que eles possam coexistir. Por exemplo: determinado culto não pode exigir sacrifícios humanos.

Por fim, a liberdade de organização religiosa diz respeito à possibilidade das entidades eclesásticas organizarem-se para desenvolverem suas atividades sem que haja embaraço do Estado.

Postas essas observações sobre a liberdade religiosa, e considerando o tema proposto, é de bom alvitre tecer alguns comentários sobre a laicidade do Estado, que, registre-se, não se confunde com laicismo.

De forma bem sucinta, a laicidade é a característica dos Estados que assumem uma posição de neutralidade em relação às crenças, respeitando-se todas, inclusive a ausência delas (ateísmo e agnosticismo). Já, o laicismo, está para a tolerância ou intolerância de determinada religião, de sorte que determinada religião pode ser vista sob um aspecto negativo (DE CESARE, 2014).

---

### 2.3 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E SUAS LIMITAÇÕES: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

---

O Estado é entidade soberana, cujo objetivo principal diz respeito à governança de todos os indivíduos que se encontrem no seu território, podendo-se dizer, então, que o poder de tributar é uma parcela da respectiva soberania, cujo objetivo diz respeito à obtenção dos recursos necessários para o funcionamento da máquina estatal, por meio de uma relação jurídica-tributária entre Fisco e Contribuinte (MACHADO, 2013, p. 15).

Sobre a ótica do poder de tributar como uma relação jurídico-tributária, não destoam Alexandre, ao argumento de que o poder de tributar não é ilimitado, não sendo, portanto, uma mera relação de poder estatal autoritária, razão pela qual o legislador constituinte originário traçou diretrizes e limitações a tal poder (ALEXANDRE, 2012, p. 75-76).

Do conceito acima apresentado, constata-se que a relação de tributação entre o Fisco e o Contribuinte, embora seja fundada na soberania estatal, compreende uma relação jurídica, tendo em vista a superação da ideia do Estado autoritário, bem como o reconhecimento dos direitos individuais fundamentais.

A ideia de relação jurídico-tributária se sustenta no Estado Democrático de Direito, em que não prevalece somente o direito do Fisco de cobrar tributos – fundado na soberania do poder estatal –, mas também existem direitos individuais fundamentais que devem ser respeitados, por exemplo, o direito de propriedade, que, a propósito, vai de encontro à arrecadação estatal compulsória.

Nesse contexto, portanto, ao poder estatal de tributação restaram estabelecidos limites pelo constituinte originário, por exemplo, a imunidade tributária, a fim de salvaguardar direitos individuais e sociais fundamentais.

O instituto da imunidade tributária, por seus efeitos, é a limitação do poder de tributar, ou seja, disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário instituir e cobrar impostos sobre determinadas situações tributáveis assegurada no art. 150, VI, da Carta Magna (BALEEIRO, 2006, p. 114-115).

Carvalho leciona que a imunidade tributária é uma

---

3 **Art. 150** - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 5º - É plena a liberdade de consciência e fica assegurado aos crentes o exercício dos cultos religiosos, que não contrariem a ordem pública e os bons costumes.

classe finita e imediatamente determinável de normais jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (CARVALHO, 2013, p. 190-191).

Carrazza, por sua vez, entende que a imunidade tributária possui duas acepções, uma ampla, cujo significado engloba os princípios constitucionais que norteiam o direito tributário brasileiro (p. ex. *não confisco*, e *legalidade*), e outra restrita, aplicável à norma expressa contida no texto constitucional (art. 150, VI, CF/88), tendo esta última, especificamente, o condão de declarar a vedação do Fisco de tributar determinadas pessoas (CARRAZZA, 2007, p. 705).

Vale destacar o conceito há tempo proposto por Ataliba, que “imunidade é ontologicamente constitucional”, de sorte que só “a soberana Assembleia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário.” (ATALIBA, 2012, p. 139).

Considerando os conceitos apresentados, é uníssono que imunidade tributária se trata de uma das limitações ao poder de tributar, cujas raízes se encontram na Constituição, de sorte que, somente o Poder Constituinte Originário pode estabelecê-la, uma vez que se trata de direito fundamental (art. 60, § 4º, IV, CF/88).

Diga-se que se trata de “umas das limitações”, pois, o texto constitucional traz uma seção própria sobre o tema “limitação ao poder de tributar” (Seção II, Capítulo I, Título VI, CF/88), onde se verificam, além da imunidade, outras garantias do contribuinte, embasadas nos princípios que norteiam o direito tributário brasileiro, como, por exemplo, a vedação da instituição ou majoração de tributos sem lei que os estabeleçam – princípio da legalidade (art. 150, I, CF/88).

É de bom tom, contudo, registrar que, embora algumas doutrinas considerem paralelas as instituições de imunidade tributária e isenção, ambas não se confundem. Aquela é um preceito constitucional, que atua em momento que antecede a persecução tributária. De outra banda, esta última se verifica no plano da legislação ordinária, e “opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo [...]” (CARVALHO, 2013, p. 192).

Explica-se: a imunidade tributária diz respeito a uma forma de não incidência propriamente dita do tributo, que, por força da Lei Maior, a norma infraconstitucional fica impedida de definir como fato gerador as matérias imunes, de sorte que este sequer existe. Já, a isenção, não impede a instituição de tributo sobre os fatos previstos na respectiva norma, ocorrendo, igualmente, o fato gerador, formando-se a obrigação tributária, e, posteriormente, o crédito, que, então, é excluído pela isenção.

A imunidade religiosa (art. 150, VI, alínea “b”), específica à análise do caso em foco, por sua vez, decorre da separação entre Estado e Igreja, e tem como objetivo assegurar a liberdade religiosa das pessoas, não podendo o ente público, nem por meio de impostos, obstar o exercício dos cultos religiosos (CARRAZZA, 2007, p. 730), cujas extensões serão analisadas no tópico seguinte.

---

## 2.4 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

---

Primeiramente, pela norma do art. 150, VI, da CF/88 e pela doutrina tradicional, a imunidade tributária abrange somente os impostos, não havendo que se falar, desse modo, em imunidade a taxas e contribuições de melhoria.

Doutro norte, contudo, colhe-se da doutrina de Carrazza que a imunidade tributária abrange também as taxas, tendo em vista as normas constitucionais que asseguram a gratuidade para determinados serviços públicos específicos e divisíveis, que, não fosse pela imunidade, poderiam ensejar a cobrança de taxas (CARRAZZA, 2007, p. 706).

Por exemplo, o art. 5º, LXXIII, da CF/88, assegura a qualquer cidadão a legitimidade para, isento de custas, propor ação popular, salvo se restar comprovada a má-fé. Nesse contexto, o

autor da ação popular estaria obrigado a recolher as custas processuais, caso não fosse a imunidade assegurada no aludido dispositivo do Texto Superior, tendo em vista que as custas processuais têm natureza jurídica tributária, conforme, inclusive, restou pacificado na jurisprudência do STF:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) - DESTINAÇÃO PARCIAL DOS RECURSOS ORIUNDOS DA ARRECADAÇÃO DESSES VALORES A INSTITUIÇÕES PRIVADAS - INADMISSIBILIDADE - VINCULAÇÃO DESSES MESMOS RECURSOS AO CUSTEIO DE ATIVIDADES DIVERSAS DAQUELAS CUJO EXERCÍCIO JUSTIFICOU A INSTITUIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EM REFERÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA TAXA - RELEVÂNCIA JURÍDICA DO PEDIDO - MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. NATUREZA JURÍDICA DAS CUSTAS JUDICIAIS E DOS EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em conseqüência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade (ADI-MC 1378 ES)

Portanto, embora a doutrina clássica entenda que a imunidade tributária se restringe a impostos, chegando-se a mesma conclusão, também, pela análise do texto constitucional, verifica-se que existem correntes doutrinárias em sentido contrário.

Pois bem. Superados os aspectos sobre a extensão terminológica da imunidade tributária em relação às espécies de tributos, passa-se, então, à análise de forma mais exauriente em relação à abrangência da imunidade religiosa.

O Estado, a partir da adoção do posicionamento laico, não interfere de forma alguma na liberdade de religião – desde que os cultos não contrariem a ordem pública – razão pela qual o poder de tributar restou limitado, pela imunidade religiosa, em relação aos templos. O problema, porém, reside em saber qual a extensão da referida garantia constitucional, sem que ela prejudique outros preceitos fundamentais.

Para melhor compreensão do alcance da imunidade tributária religiosa, imprescindível, fazer uma distinção terminológica entre templo e culto, que, registre-se, não se confundem (SABBAG, 2010, p. 320).

Entenda-se por culto “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.” (CARVALHO, 2013, p. 195).

Sobre o conceito de templo, por ser um tema de larga amplitude semântica, e, pelo fato de que a doutrina vem encontrando dificuldades em conceituá-lo de forma estrita, tendo em vista a expansão das igrejas de diferentes crenças e rituais pelo mundo, Sabbag propõe três teorias que o conceitua: Teoria Clássico-restritiva (Templo-coisa), Teoria Clássico-liberal (Templo-atividade), e, Teoria Moderna (Templo-entidade) (SABBAG, 2010, p. 320).

Consoante a ideia da Teoria Clássico-restritiva – templo coisa –, Coêlho sustenta que os templos são, comumente, os edifícios onde se realizam o culto, nada obstando, porém, que eles andem sobre caminhões, barcos ou aviões, ou seja, terrenos não edificadas (COÊLHO, 2012, p. 261).

Seguindo o mesmo entendimento, Carvalho conceitua templo de forma que “as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos” (CARVALHO, 2013, p. 195), evidenciando, portanto, que há de sê-lo considerado somente o local físico onde são realizadas as respectivas liturgias.

Nesse passo, portanto, templo se restringe à ideia do local físico, e tão-somente o local onde o culto é realizado, o qual gozará da imunidade tributária, tendo em vista que a ideia é imunizar o templo, e não o pároco, o rabino, entre outras autoridades eclesiásticas. Ou seja, templo é somente o local onde são realizadas as práticas litúrgicas.

De outra banda, Baleeiro, adepto à Teoria Clássico-liberal (templo-atividade), sustenta que não se deve considerar templo somente o edifício propriamente dito onde se celebra a cerimônia pública, mas também as dependências contíguas, desde que relacionadas com a atividade eclesiástica, e sem fins de exploração econômica (BALEIRO, 2006, p. 311).

Carrazza, na mesma linha de raciocínio, defende que os templos não são apenas os locais destinados à celebração dos cultos, mas também os anexos, entendendo-se por estes últimos os locais que viabilizam o culto ou são decorrentes dele (CARRAZZA, 2007, 732).

Da ideia de templo-atividade, correspondente à Teoria Clássico-liberal, portanto, conceitua-se templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, esteja ligado com a respectiva atividade eclesiástica.

A ideia de Templo-entidade (Teoria Moderna), por sua vez, é ainda mais abrangente às duas teorias precedentes. Aplica-se a terminologia “entidade”, pois este termo mais se aproxima de uma concepção de “organização religiosa”, cujo objetivo diz respeito à manutenção dos templos, possuindo “acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio ‘estado de ser’, a ‘a existência’, vista em si mesma.” (SABBAG, 2010, p. 321).

Ou seja, a organização religiosa não se restringe ao local físico e respectivos contíguas onde são realizadas as atividades litúrgicas, pois são entidades eclesiásticas, com finalidades sociais, razão pela qual a imunidade tributária religiosa deve ser analisada sobre uma ótica mais abrangente, estendendo-se, inclusive, a alguns serviços prestados pela entidade religiosa.

Entretanto, ao falar de imunidade tributária, é imprescindível ressaltar a norma do § 4º do art. 150 da CF/88:

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

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

O referido dispositivo legal destaca que a imunidade tributária alcança somente o “patrimônio”, a “renda”, e os “serviços” “relacionados com as finalidades das respectivas entidades.” Convém, então, explaná-los.

Analisando a norma constitucional do § 4º do art. 150 da CF/88 em harmonia com as teorias acerca do conceito de templo propostas por Sabbag, pode-se chegar a uma conclusão mais profunda em relação à extensão da norma imunizante, embora haja dissenso doutrinário nesse sentido.

Consoante a Teoria Clássico-restritiva (templo-coisa), aplica-se a imunidade somente ao local físico (terreno ou prédio) propriamente dito onde são realizadas as liturgias do culto.

Nesse sentido, por exemplo, estaria imune à incidência do IPTU o prédio da igreja católica, entretanto, a casa do pároco e o seminário não de ser tributados. Outro exemplo é o caso dos terreiros das religiões afro-brasileiras, onde as atividades são realizadas, muitas vezes, num barracão agregado ao próprio imóvel do “pai de santo”, de sorte que a imunidade deve recair somente sobre o respectivo barracão (COELHO, 2012, p. 261).

Na esteira da Teoria Clássico-liberal (tempo-atividade), estariam imunes à incidência do IPTU, por exemplo, além do templo propriamente dito, o imóvel de residência do pároco, o salão paroquial e o convento, bem como, imune à incidência do IPVA, o veículo utilizado pelo religioso para o desenvolvimento das atividades eclesiásticas (SABBAG, 2010, p. 320).

Entretentes, embora a ideia seja para que o templo esteja vinculado às atividades eclesíásticas, razão pela qual os anexos do templo também não de ser imunizados, Carrazza entende que a imunidade não se estende às rendas provenientes da venda de objetos sacros ou da venda de licores, ainda que os rendimentos sejam revertidos em benefício ao culto, pois estas não são “funções essenciais de nenhum culto”, tendo em vista que “nenhum culto existe para fabricar e vender bebidas alcoólicas.” (CARRAZZA, 2007, p. 732).

Machado, na mesma linha, assevera que

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir o seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso (MACHADO, 2013, p. 292).

Sabbag aduz que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna (templo-entidade), na esteira de uma interpretação ampliativa, a fim de se privilegiar com a imunidade as ações correlatas com as atividades eclesíásticas, “desde que se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades anexas e que não se provoque prejuízo à livre concorrência.” (SABBAG, 2010, p. 324).

No mesmo sentido, Costa

[...] se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150 [...] é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fato determinante do alcance da exoneração constitucional (COSTA, 2001, p. 159).

Ou seja, a ideia é que a religião em si não é mera atividade, ou o templo não se restringe unicamente a uma “coisa”, mas sim que a religião (independentemente da crença) seja uma instituição (pessoa jurídica, com CNPJ), de sorte que a norma imunizante há de ser aplicada às ações vinculadas às respectivas atividades litúrgicas (finalidades essenciais), sendo fator determinante o destino empregado aos recursos arrecadados pela instituição.

Nesse contexto, portanto, estaria a entidade religiosa imune à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, sobre os recursos auferidos em razão de batismos ou casamentos, por exemplo, desde que revertidos em favor da instituição religiosa, e sem conotação de exploração econômica.

E ainda, há de se estender a imunidade tributária às mercadorias comercializadas pela entidade religiosa, de sorte que não poderá incidir o Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços (ICMS), quando se tratar de uma “atividade conexa, de uma ação ocasional, a título precário, sem o cunho empresarial” (SABBAG, 2010, p. 328), desde que os lucros sejam revertidos à atividade-fim da entidade.

De outra banda, embora a Teoria Moderna oriente por uma interpretação mais abrangente, os serviços ou bens que não estejam relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa, não de ser tributados, sob pena de caso contrário, afronta direta aos princípios basilares do Estado Democrático de Direito brasileiro: isonomia e livre concorrência.

É inegável que existem pessoas de má-fé, que abusam da garantia imunizante, transformando os templos em verdadeiras “fabricas de dinheiro”, o que há de ser repudiado.

Harada bem destaca que

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de

seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária (HARADA, 2001, p. 293).

Ou seja, a imunidade tributária religiosa está ontologicamente inserida no corpo constitucional, a fim de assegurar a liberdade religiosa conquistada arduamente, entretanto, não se trata de um direito absoluto, devendo-se observar, em cada caso, outros princípios que servem como limite: o da livre concorrência.

Verifica-se, assim, que há grande divergência doutrinária sobre o tema imunidade tributária religiosa (especialmente no que diz respeito à sua extensão), havendo correntes ampliativas e outras restritivas, ficando cada caso à mercê da análise do Poder Judiciário.

E, por não ser um tema pacífico, e também por se tratar de uma norma autoaplicável, dá sorte a interpretações fraudulentas, a fim de beneficiar as seitas que buscam com a inocência de seus fiéis construir impérios e fortunas.

Nesse contexto, acerca do tema “norma autoaplicável” – que, registre-se, trata-se de uma norma que não necessita de regulamentação infraconstitucional –, e sobre as fraudes acobertadas sobre o manto da imunidade religiosa, é importante trazer à baila a crítica feita por Sabbag.

O ilustre doutrinador entende que a fruição da benesse constitucional deveria ser regulamentada à semelhança do que ocorre com as entidades imunes elencadas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88, a qual deve se atentar à norma imposta pelo art. 14 do Código Tributário Nacional (SABBAG, 2010, p. 335).

Diga-se: se a imunidade religiosa não fosse uma norma autoaplicável, dependo a concessão de tal benesse da obediência de determinados requisitos previstos em lei – art. 14 do CTN – o problema dos “templos-empresas” (que fere o princípio da livre concorrência) poderia ser amenizado, sem prejuízo, contudo, à liberdade religiosa.

Na verdade, não se estaria suprindo a referida imunidade do ordenamento jurídico, e tampouco se abolindo a liberdade religiosa, porém apenas estabelecendo critérios para que as entidades eclesiais pudessem, preenchidos os requisitos, então gozá-las, de modo a coibir a prática dos alhures mencionados “templos-empresas”.

O Estado não regulamentaria as atividades eclesiais, e tampouco haveria de intervir de forma alguma nas crenças das respectivas entidades religiosas, apenas estabeleceria requisitos para a concessão da imunidade.

Desse modo, a proposta é simples: que para a concessão da benesse imunizante em relação aos templos, estabelecessem-se critérios legais a serem atendidos, à luz do que acontece com as pessoas elencadas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88.

---

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

Diante dos estudos apresentados acerca da liberdade religiosa e da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, por meio da leitura de alguns dos clássicos, chegou-se à percepção de que a liberdade religiosa e respectiva imunidade não são direitos absolutos, devendo coexistir em harmonia com outros preceitos fundamentais.

Em um contexto histórico, a liberdade primária, de onde deriva a liberdade religiosa, teve suas raízes no Direito Francês, especificamente à época da Revolução Francesa, em 1789, quando se lutava pela igualdade, liberdade e fraternidade.

Já, a liberdade religiosa, subdivide-se em três vertentes: liberdade de crença e consciência, que é o livre arbítrio para cada pessoa crer conforme suas filosofias, inclusive não crer; liberdade de culto, que é a exteriorização da liberdade de crença; e liberdade de organização religiosa, a qual consiste na instituição das entidades eclesiais.

O Estado brasileiro, que adotou um posicionamento laico – que não se confunde com laicismo –, embora detenha o poder de tributar a fim de arrecadar recursos para atender às suas

finalidades, tem seu poder limitado, via norma imunizante, em relação aos templos de qualquer culto, uma vez que o Estado não pode criar embaraços às atividades eclesiais.

No tocante à extensão da benesse imunizante, embora a doutrina clássica e próprio texto constitucional mencionem expressamente a vedação à instituição de “impostos”, existe outra corrente doutrinária para que a referida imunidade engloba, também, as taxas.

E ainda, também sobre a extensão da imunidade religiosa, a doutrina clássica nacional não é pacífica, de sorte que existem posicionamentos de abrangência em sentido restrito, médio e ampliativo, mostrando-se, portanto, complexa a sua mensuração, especialmente, porque se trata de uma norma autoaplicável.

Diante disso, a fim de delimitar um campo objetivo de alcance, sugere-se que a norma imunizante fosse de eficácia limitada, de tal modo que sua concessão dependesse de requisitos infraconstitucionais, à semelhança do que acontece com as pessoas elencadas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88.

Certamente, trata-se de questão polêmica, uma vez que o Estado não pode criar embaraços às atividades eclesiais, e, de outro norte, deve assegurar a todos a isonomia da concorrência, não podendo permitir que os templos-empresas continuem à margem da tributação.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense; São Paulo: Editora Método: 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964, p. 231. Citado por: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

BALEEIRO, Eliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BALEEIRO, Eliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BENEDETTI, Andréa Regina de Moraes; TRINDADE, Fernanda. **Liberdade de culto: aspectos gerais e evolução histórica**. *UNIOESTE: V Encontro Paranaense de Pesquisa e Extensão em Ciências Sociais Aplicadas e VIII Seminário do Centro de Ciência Sociais Aplicadas de Cascavel*. 22-24 de junho de 2009. Disponível em: <[http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VIIIseminario/PESQUISA/DIREITO/ARTIGO\\_28.pdf](http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VIIIseminario/PESQUISA/DIREITO/ARTIGO_28.pdf)>.

BRASIL. **Constituição Federal de 1967**: publicado no DOU em 24.01.1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**: publicado no DOU em 05.10.1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: ADI-MC 1378 ES, Rel. Des. Celso de Mello, j. 30.11.1995, publicação DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/744865/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-1378-es>>. Acesso em: 23 jul. 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed., rev., ampl., e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Editora Malheiros. 2001.
- De CESARE, Paulo Henrique Hanchich. **Estado laico é diferente de estado antirreligioso**. Disponível: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-21/estado-laico-nao-sinonimo-estado-antirreligioso-ou-laicista>>. Acesso em: 17 Jul. 2014.
- FALEIROS, José Anchieta. **Liberdade, igualdade e fraternidade**. São Paulo: Palas Athena do Brasil, 1987.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Editora Abril Cultura, 1983.
- UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. BIBLIOTECA VIRTUAL DE DIREITOS HUMANOS. **Declaração de direitos do homem e do cidadão – 1789**. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 16 jul.2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- SOBRANE, Maria Alvarenga de Oliveira. **Evolução e construção interpretativa do direito fundamental à liberdade religiosa pelo Supremo Tribunal Federal e outras cortes e tribunais constitucionais**. *Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo*, São Bernardo do Campo, v. 16, p. 112-134, 2010.