

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO RELIGIOSO SEGUNDO A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: BREVE ANÁLISE ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS

Mayara Elanne Nogueira Tavares
Sávia Kelly Bida de Oliveira

RESUMO: O presente artigo objetiva realizar uma análise acerca do instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no tocante ao disposto na Constituição Federal de 1988, bem como seus aspectos históricos, doutrinários e jurisprudenciais.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade tributária. Evolução histórica. Doutrina. Templos. Limitações. Atividades essenciais. Jurisprudência.

ABSTRACT: This article aims to carry out an analysis about the institute of tax immunity from the temples of any cult, with regard to the provisions of the Federal Constitution of 1988, as well as their historical aspects, doctrinal and jurisprudence.

KEYWORDS: Tax immunity. Historic evolution. Doctrine. Temples. Limitations. Essential purposes. Jurisprudence.

INTRODUÇÃO

A Constituição da República confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de tributar, porém, a realização desse poder não é absoluta, em virtude de haver restrições, quais sejam as limitações do poder de tributar. E, uma das limitações é a imunidade tributária que se trata de um óbice em que a Constituição Federal instituiu, impedindo que os entes federativos instituíam tributos a quem, por natureza, não pode ser tributado. Nesse sentido, pode se encontrar imunidade dos templos de qualquer culto como imunidade tributária.

Logo, a imunidade dos templos de qualquer culto está disposta no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, referindo-se as organizações religiosas, organizações estas de grande importância quando se observa a evolução histórica do Estado. Nesse sentido, é notável que a conceituação acerca de “templos” não está pacificada, devendo entender a delicada hermenêutica, aprofundando o debate até poder constatar o modo mais adequado para definir “os templos de qualquer culto”, seja pela Constituição Federal vigente,

doutrinas ou jurisprudências, em virtude que os templos e a sua imunidade tributária interfere diretamente na sociedade.

Ademais, nesse presente estudo, será possível verificar as indagações existentes acerca da classificação da imunidade em questão, caso trata-se de subjetiva ou objetiva; os princípios que a norteiam; tal como o seu requisito de admissibilidade, qual seja, o patrimônio possuir elo com as atividades desenvolvidas nos templos de qualquer culto. E, por fim, também, sobre o questionamento atual que, geralmente, é discutida no Supremo Tribunal Federal a respeito da extensão do patrimônio de cunho religioso que possui benefício da imunidade tributária.

1 BREVE ANÁLISE ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: ABORDAGEM HISTÓRICA

Com o escopo de compreender melhor o instituto da imunidade tributária, é necessário o estudo da sua evolução histórica. Sendo assim, é sabido que a imunidade tributária era tida como um grande privilégio, tendo em vista que os governantes obrigavam o ato da realização do pagamento de tributos apenas para os pobres, favorecendo a Igreja e os nobres. Porém, na Idade Média, tanto a Igreja quanto o senhorio formavam fontes de contribuição tributária, sem submissão aos governantes.

Após o advento do Estado Fiscal, há a consolidação do conceito de imunidade tributária, ignorando a sua forma antiga - onde apenas o Rei e a nobreza possuíam a liberação do pagamento - para se converter em limitação do poder de tributar do Estado pelos direitos já existentes do cidadão. Em outras palavras, a imunidade tributária surgiu em virtude dos grupos denominados fundamentais para a preservação do Estado, uma vez que eles foram desobrigados de realizar o pagamento dos tributos. Dentre destes grupos, pode-se encontrar a seara religiosa, importante pelo fato de ser grande o elo na vida social dos cidadãos através dos religiosos, bem como dos templos.

Ressalva-se que os religiosos eram tidos como “intocáveis”, em virtude de serem modelos do Divino, sendo assim, não seria cabível impor pagamento de impostos àqueles que seriam responsáveis pelo seu destino, bem como os governantes possuíam o receio do castigo da divindade.

Em Roma, com o surgimento do Cristianismo, o imperador ordenou a construção de templos para amparar os religiosos, pois acreditava que eles necessitariam de um lugar para

venerar a Deus. Prática realizada até os dias atuais e, conseqüentemente, desobrigada de realizar o pagamento de tributos.

No Brasil, as imunidades apenas surgiram de forma explícita na Constituição Republicana de 1891, onde foi possível observar as primeiras espécies de imunidades tributárias no Brasil, e até os dias atuais, este instituto não fora mais desatado dos textos constitucionais das Constituições promulgadas em seguida, passando a ser considerada garantia constitucional.

Portanto, é fácil constatar que a conceituação de imunidade fora conduzida pelas modificações sofridas pelo Estado, transformando-se em uma garantia constitucional, com o objetivo de cuidar e instigar a atividade do interesse geral de indivíduos descritos na Constituição Federal.

1.1 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

É fato que conceituar imunidade tributária é uma atividade laboriosa, uma vez que não existe concordância entre os doutrinadores. Inúmeros doutrinadores se colocaram a disposição para conceituar tal instituto, como por exemplo, os doutrinadores Hugo de Brito Machado (2004, p. 266) “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”, entende-se que é a limitação colocada pela Constituição Federal que proíbe a realização da incidência; para Amaro (2006, p. 174) “A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”; e, por fim, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 165), imunidade é “uma heterolimitação ao poder de tributar”, afirmando que em algumas ocorrências deve predominar a escolha do contribuinte.

Ainda nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 202), afirma que:

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

Em outras palavras, o doutrinador afirma que a imunidade trata-se da ineficiência de criação de tributos, uma vez que não concede o poder de tributar a quem por direito seja praticado. Portanto, tem-se a imunidade, por sua produção de resultados, uma limitação

constitucional ao poder de tributar, ou seja, é a vedação expressa, dita pela Constituição Federal, a qualquer ente de requerer de certas áreas o pagamento de tributos, sob pena de transgredir o preceito supremo, como nota-se a seguir:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Desse modo, não haverá incidência de impostos, uma vez que a Constituição não impôs em seu campo o fato gerador de uma determinada obrigação, sendo possível afirmar que a imunidade é a própria presunção da “não-incidência qualificada” da Constituição Federal, a qual tem o escopo de finalizar a imposição de tributos aos indivíduos, fatos e coisas através do legislador. Sendo assim, as alegações de imposição de fato gerador em imunidades seriam equivalentes a cortar uma árvore que sequer foi plantada.

Por todo exposto, conforme Ricardo Silva (2006, p. 10):

Pode-se considerar que a imunidade tributária configura-se como uma competência tributária em sentido negativo, prevista na Constituição Federal, como direito subjetivo público concedido a certas instituições, em razão de sua ligação a uma atividade de relevante interesse social para a coletividade e que, por isso, mereceram a proteção e o incentivo do Legislador Constituinte, através do afastamento do poder de tributar do Estado, nos termos e condições que a Constituição estabelece.

Sendo assim, entende-se que este instituto possui regras que transcendem de maneira explícita e implicitamente e, funcionam rigorosamente na seara de competência dos entes políticos.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Certifica-se que a imunidade tributária poderá ser subjetiva ou objetiva. Trata-se de imunidade subjetiva o fato do legislador não conseguir obrigar certo indivíduo, em virtude de suas condições pessoais, a realizar o pagamento de tributos. Em contrapartida, a imunidade objetiva retira a probabilidade de aparecer uma obrigação tributária, em atenção os atributos da coisa, ou seja, não haverá indivíduo que será imposto a pagar tributos que possua matéria tributável coisa imune.

Desse modo, segundo Amaro (2006, p. 176):

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade.

Destarte, no decorrer do texto da Constituição Federal, é possível visualizar as hipóteses das imunidades subjetivas e imunidades objetivas. Quanto a subjetiva, está disposto na alínea “a” do inciso VI do art. 150, dado que ao vedar a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, proíbe que um ente federado obrigue um outro ente a cobrança de pagamento de tributos.

Nesse sentido, a imunidade nos termos da alínea “c” é subjetiva, posto que a Constituição ao citar indivíduos que não poderão realizar o pagamento de tributos, está vetando o legislador de atingi-las com a instituição de impostos.

Ademais, podem ser encontradas as imunidades genéricas e específicas, estas estão dispostas no art. 150, VI, alíneas b, c e d da Constituição Federal de 1988, que tratam da imunidade dos templos de qualquer culto, dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão, do patrimônio, rendas ou serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social.

1.4 PRINCÍPIOS RELACIONADOS ÀS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

É notável que princípios são condutas, explícitas ou implícitas, que conduzem e instituem limites, podendo ser entendido como um valor ou como um limite objetivo. Deste modo, as imunidades tributárias englobam alguns princípios que lhe são singulares, conforme disposto a seguir.

No princípio da proporcionalidade, verifica-se a sua importância no fato de coibir o pagamento de certo tributo a um contribuinte que não poderá sustentar, devendo a base de cálculos ser realizada de maneira coerente, porém com o intuito de atender o interesse

coletivo, ou seja, demonstrando o binômio necessidade-possibilidade. Quanto ao princípio da legalidade, nos termos do art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Sendo assim, serão apenas certos os tributos previstos em lei, não devendo as Autoridades obrigar os contribuintes a pagar determinados tributos sem estarem dispostos no ordenamento jurídico.

Ademais, o princípio da isonomia, “todas são iguais perante a lei”, trata-se de situações iguais em que podem ser encontrados os contribuintes, sendo assim, há situações singulares que dizem respeito a um grupo de contribuintes às situações de imunidade, como por exemplo, dos templos de qualquer culto aqui tratado, dos partidos políticos, das entidades sem fins lucrativos e dos livros e periódicos. E, por fim, o princípio da impessoalidade refere-se ao modo que a administração pública não pode, nunca, favorecer um contribuinte com uma imunidade que não seja focada no interesse público.

1.5 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Com o escopo de ter uma maior abordagem acerca da imunidade tributária, é necessária a realização da distinção entre imunidade e isenção. Como já dito anteriormente, a imunidade é uma norma de estrutura traduzida na ineficiência para criar tributos; a isenção, por sua vez, é a “não aptidão de um fato para gerar a obrigação tributária.”

Diante disso, a imunidade, disposta na Constituição Federal, não possui o poder de tributar; em contrapartida, a isenção, disposta em legislação infraconstitucional, possui o poder de tributar, mas este não ocorre, em virtude de haver razões singulares em cada feito.

Logo, a imunidade obsta a instituição de tributos e a isenção evita a constituição de crédito tributário.

1.6 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO CLÁUSULA PÉTREA

As cláusulas pétreas, cláusulas que não poderão declinar em transformações através do poder constituinte derivado, estão previstas na Constituição Federal, no §4º do art. 60, de forma taxativa.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado;
II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

Percebe-se que a imunidade tributária não está prevista no artigo supracitado, porém, a imunidade poderá ser captada como um direito e garantia individual do contribuinte e, logo, deverá ser mantida como uma cláusula pétrea, não podendo ser modificada.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Sabe-se que a Constituição de 1946 foi a primeira Carta Magna a adotar o termo templo, tal como o instituto da imunidade tributária, proibindo os entes federados a instituir impostos aos “templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”. Com ao passar das promulgações, o texto foi se alterando, com adição de alíneas e cláusula restritiva, até estabelecer no art. 150 da Constituição de 1988.

Como já dito anteriormente, as imunidades descritas nas alíneas “b” e “c” são tidas como subjetivas, em virtude destas estarem voltadas aos atributos pessoais, porém, deve-se entender como “templo”, após a introdução da cláusula restritiva, apenas o patrimônio, a renda e o serviço referentes as finalidades essenciais, limitando-se, assim, o alcance da imunidade tributária.

Ademais, de acordo com o art. 44, inciso IV, do Código Civil Brasileiro, organizações religiosas são pessoas jurídicas de direito privado, possuindo personalidade jurídica que desenvolve cultos e atividades religiosas.

Nesse sentido, a fim de obter um entendimento amplo, é necessário entender a expressão “templos de qualquer culto”. Como a Constituição Federal não especificou o que poderia constituir os templos, entende-se que templo pode ser realizado de inúmeros tipos de materiais, podendo ser fixos ou móveis. Logo, será qualquer lugar que possua cunho religioso. Deste modo, Barros Carvalho (2009, p. 208), assevera que culto religioso é “toda a forma racionalmente possível de manifestação organizada de religiosidade, por mais extravagantes ou exóticas que sejam”. Enquanto Roque Antonio Carrazza (2011, p. 828), afirma que o culto deve ser compreendido tocante a “confissão religiosa”, qual seja entidade de organização hierarquizada, com o escopo de congregar e dividir as crenças, constantemente e periodicamente.

Quanto a relativização da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, não é justo dizer que as imunidades são absolutas, em virtude de, às vezes, os templos agirem como

consumidores finais, com a obrigação de recolher os tributos que estão contidos nos produtos adquiridos.

Outrossim, quando se refere a aplicabilidade da imunidade, entende-se que a imunidade é ato auto aplicável, uma vez que o legislador não possui poderes para tributar e nem para determinar condições de admissibilidade para as organizações religiosas. Em contrapartida, há doutrinadores que defendem a adição de procedimentos administrativos para poder analisar a situação que ocasionará a incidência de imunidade tributária, como por exemplos, cadastros de templos a fim de, frequentemente, serem fiscalizadas para garantir que o interesse religioso e coletivo esteja sendo assegurado.

Quanto a amplitude dos templos, há muita divergência entre os doutrinadores, no qual seguem duas correntes. Conforme Silva (2006, p. 16):

O conceito de templo traz muitas divergências, podendo-se concluir pela existência de duas correntes: a) a restritiva, que somente admite que a imunidade alcance o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso; e b) a liberal, que sustenta que a imunidade se estenderia aos ‘anexos’ do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, aos atos próprios de culto.

Enquanto Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 151), defende que:

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

Diante disso, é preciso admitir uma corrente liberal, que procure uma interpretação mais extensiva, ou seja, que componha no “templo” todos os bens e serviços estruturados para a atividade de cunho religioso

Entretanto, de acordo com o §4º do art. 150 da CF/88 “As vedações expressas no VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, tem-se por finalidades essenciais, de acordo com Torres (2004, p. 134): “A prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividade filantrópica e a assistência moral e espiritual dos crentes”.

Como supracitado, há duas correntes que analisam melhor interpretação acerca das atividades dos templos de qualquer culto relacionadas as suas finalidades essenciais.

Primeiramente, a corrente restritiva, defendida por poucos doutrinadores, afirma que o patrimônio, as rendas e os serviços devem ser resultados das atividades relacionadas a entidade e se destinem à sua manutenção, uma vez que não devem realizar atividades que não tenham cunho religioso.

Por outro lado, a segunda corrente trata-se da expansão da expressão “patrimônio, serviços e rendas relacionadas com as atividades essenciais”, pois desde que os investimentos colocados na produção sejam para as convicções dos templos religiosos, devem adquirir o benefício da imunidade.

Portanto, esta última corrente é que tem predominado na seara doutrinária e nas jurisprudências, uma vez que permite que os templos prestem serviços, adquiram rendas e patrimônios por intermédio de ofícios que não estejam pontualmente associados com os objetivos das instituições religiosas, porém devem estar regido pelo princípio constitucional da livre concorrência, bem como que os serviços devem ser investidos na preservação das instituições.

3 POSICIONAMENTO DO STF ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS

Antes da República, a imunidade de templos de qualquer culto, usualmente tratada como imunidade religiosa, era vista como um privilégio, haja vista a ligação político-econômica que o Estado possuía com a Igreja. Contudo, com a Proclamação da República e a instituição de um Estado Democrático de Direito, o instituto da imunidade passa a ter um condão de garantia constitucional, como bem alude Ricardo Silva:

A imunidade tributária é hoje o corolário da evolução histórica de um privilégio, oriundo do Estado feudal, que, em decorrência das espantosas lutas sociais travadas especialmente nos séculos XVIII e XIX, transformou-se numa garantia constitucional, destinada a preservar e a incentivar a atividade de relevante interesse coletivo de certas pessoas discriminadas no texto constitucional (2006, p. 14, 15). Como o próprio verbete já denomina, evolução é um desenvolvimento ou transformação gradual e progressiva, com o instituto da imunidade religiosa não haveria de ser diferente, e nesse diapasão evolutivo, tem-se que a grande controvérsia quanto a limitação do disposto no art. 150, VI, alínea b, da Carta Magna, é se o mesmo deve ser interpretado restritiva ou extensivamente, tendo em vista que o mesmo deve analisado conjuntamente ao §4º do mesmo dispositivo legal.

Antes de adentrarmos no entendimento do STF e tendo em vista que a discussão doutrinária e jurisprudencial que paira sobre a extensividade do que pode ser entendido como

templo, vale lembrarmos as teorias existentes acerca dessa controvérsia, como bem elenca Cláudio Carneiro:

Existem três teorias sobre a concepção de templo: a) Teoria Clássico-Restritiva: classifica o templo exclusivamente como o local destinado à celebração do culto; b) Teoria Clássico-Liberal: classifica o templo como tudo aquilo referente à atividade que esteja ligado ao culto; c) Teoria Moderna: classifica o templo como entidade religiosa, considerada de forma ampla, como uma organização religiosa (2016, p.433).

Inicialmente, antes do advento da Constituição Federal de 1988, a imunidade religiosa chegou a ter entendimento consagrado pela Suprema Corte em consonância com o que defende a Teoria Clássico-Restritiva, conforme se constata no seguinte julgado, no qual a imunidade só alcançou o local onde estava instalado o templo, desconsiderando demais lotes, mesmo que anexo ao terreno do templo:

A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, É LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO A ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO. (RE 21826, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/07/1953, ADJ DATA 07-03-1955 PP-00898 ADJ DATA 24-06-1957 PP-01534 DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENT VOL-00158-01 PP-00352)

Atualmente, em consonância com a Teoria Moderna, vemos que o STF evoluiu no seu entendimento, buscando dar uma interpretação mais ampla e extensiva ao instituto da imunidade tributária religiosa, abarcando, hoje, inclusive os imóveis de propriedade da entidade religiosa, mesmo que vagos e alugados, desde que os rendimentos obtidos sejam destinados à sua atividade-fim, conforme aduz o seguinte informativo do STF n.295:

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto prevista no art. 150, VI, b e § 4º, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... VI - instituir impostos sobre: ... b) templos de qualquer culto. ... § 4º As vedações expressas no incisos VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas"). Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, conheceu de recurso extraordinário e o proveu para, assentando a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entendera legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais de entidade religiosa. Vencidos os Ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a

cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto, com o princípio da neutralidade confessional do Estado laico. **RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. (RE-325822)** (grifo do autor).

Ademais, é importante ressaltar a qualidade de garantia constitucional da qual o art. 150, VI, b, é constituído, uma vez que seu fundamento está diretamente vinculado a outros dispositivos legais e a própria instituição do regime democrático, que desde o preâmbulo da Carta Magna já demonstra a importância que tem e a proteção que pretende dar a valores espirituais, quando invoca a proteção de Deus para organizar o regime democrático, valorizando a dignidade da pessoa humana, com uma sociedade livre, justa e solidária, que objetive a redução das desigualdades sociais e alcance a justiça social (CARNEIRO, 2016, p.434). É uníssono o entendimento, tanto doutrinário como jurisprudencial, que a imunidade tributária religiosa, a parte a conformidade primaz com o Estado democrático de direito, tem sustentáculo no art. 5º, VI, da CF, o qual prevê a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; ou seja, diante do disposto e por analogia, podemos concluir que o disposto no art. 150, VI, b e seu §4º, podem e devem ser vistos como um direito fundamental do indivíduo.

Ressaltamos, que, não obstante a diversas problemáticas; dentre as quais podemos brevemente citar a questão da tributação indireta de ICMS, IPI, que tanto gerou controvérsias, inclusive entre os tribunais superiores, mas que já se encontra consolidada na ADI 3421/PR; a desconsideração da maçonaria como templo; a comprovação fática do disposto no §4º, do art.150, no tocante a relação do que nele está elencado, com as finalidades essenciais dos templos, não sendo imune o que não estiver sobre a égide da finalidade religiosa; ratificamos e é fato notório, que o STF tem decidido seguir uma interpretação mais extensiva acerca dos limites de aplicação da imunidade tributária religiosa, como se uma interpretação restritiva pudesse aumentar o perigo de intolerância as minorias religiosas.

CONCLUSÃO

Este artigo teve como propósito oferecer, de forma sintética e objetiva, uma compreensão do instituto da imunidade tributária de templos de qualquer culto, como dispõe o

art. 150, VI, alínea b, e seus correlacionados §4º do mesmo artigo, bem como o artigo 5º e 60, todos da Constituição Federal de 1988.

Para consecução deste objetivo, optou-se por uma breve descrição da evolução histórica do instituto da imunidade tributária, desde os primórdios, quando ainda era tida como um privilégio de poucos, até sua promoção, nos dias atuais, a garantia constitucional. Traçado o perfil histórico-evolutivo, e, dando continuidade a descrição do instituto, foi realizada uma abordagem doutrinária acerca dos principais aspectos e dissonâncias, tais como os diversos conceitos de imunidade tributária, bem como os inconvergentes entendimentos do significado de templo; a classificação das imunidades tributárias, quer sejam subjetivas, objetivas, genéricas ou específicas; breve explicação da aplicabilidade dos princípios inerentes a imunidade tributária, que vem a ser a proporcionalidade, a legalidade, a isonomia, a impessoalidade, e sua ligação com o disposto no art. 5º, VI, alçando o instituto a categoria de direito e garantia fundamental do indivíduo.

Todo o arcabouço doutrinário apresentado no desenvolvimento deste artigo, teve por intuito alicerçar a abordagem do instituto da imunidade tributária com enfoque na imunidade dos templos, para que as informações aqui expostas, pudessem ser luz para um entendimento mais amplo do instituto, bem como de sua atual jurisprudência.

De forma que, não obstante as divergências doutrinárias, resta conclusivo e consolidado que, embora o Estado declare-se laico, ele tem o dever de proteção dos direitos e garantias fundamentais individuais, que no caso em questão, trata-se da proteção à liberdade religiosa e seus inerentes aspectos, dentro de suas próprias limitações.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 12. ed., 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 26 de abril de 2016.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 24. ed. - São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVA, Ricardo. **A imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1, acesso em 24/04/2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 11^a ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.