

M. GABARDO

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ESTUDO DAS RECEITAS AUFERIDAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MILENA GABARDO DA SILVA

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ESTUDO DAS RECEITAS AUFERIDAS DOS  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

CURITIBA

2018

MILENA GABARDO DA SILVA

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ESTUDO DAS RECEITAS AUFERIDAS DOS  
TEMPLOS DE QUALQUER CULTO**

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Gestão Contábil Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2018

## TERMO DE APROVAÇÃO

MILENA GABARDO DA SILVA

### IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ESTUDO DAS RECEITAS AUFERIDAS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe  
Departamento de Contábeis - UFPR

---

Prof.  
Departamento

---

Prof.  
Departamento

---

Prof.  
Departamento

Curitiba, 21 de julho 2018.

*Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em  
minha vida, ao meu pai Valmir, a minha mãe Luciane a minha irmã  
Heloise e ao meu noivo Flávio.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, pela saúde e disposição que nos permitiram a realização deste trabalho.

A minha família pela compreensão na ausência nos dias de sábados durante meses.

Ao meu orientador Dr. Blênio Cezar Severo Peixe, pelo empenho dedicado à elaboração deste trabalho.

Á todos os professores do Curso de MBA Gestão Contábil Tributária, que contribuíram para o meu aprendizado.

*“Feliz aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina”*

*Cora Coralina.*

## RESUMO

As entidades religiosas possuem um patrimônio em situações que não são utilizadas exclusivamente para realização do culto e prática da fé, como também as receitas auferidas não são somente aquelas doadas pelos fiéis. O presente trabalho tem por objetivo analisar o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no que se refere às receitas auferidas e o patrimônio dessas instituições religiosas. Serão demonstradas por meio de pesquisa exploratória, descritiva e qualitativa as receitas auferidas por estas instituições e a sua origem, também o seu patrimônio, para que se possa analisar a imunidade tributária e qual de fato é o seu alcance no que se refere a os templos de qualquer natureza. As receitas auferidas dos templos de qualquer natureza são dízimos, doações e em alguns casos receitas financeiras. As origens das receitas auferidas dos templos de qualquer natureza são os próprios fiéis, a venda de produtos religiosos e o trabalho de evangelização realizado por meio de canais de comunicação. E o patrimônio dessas instituições religiosas são os próprios templo e anexos a este, estações de rádio e televisão, imóveis, entre outros bens. As situações de imunidade tributária considerando o levantamento e a identificação das receitas auferidas ocorre por meio de uma visão ampliada, onde o entendimento é que a imunidade não apenas alcança aos templos, mas aos seus anexos.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Receitas Auferidas. Templos de Qualquer Culto.

## **ABSTRACT**

Religious entities have assets in situations that are not used in religious cults and practice of the faith, but it is also not only considered incoming revenues received by the believers. The purpose of this study is to analyze the extension of the tax immunity of temples of any cult, regarding the income earned and the assets of these religious institutions. The revenues earned by these institutions and their origin, as well as their patrimony, will be demonstrated through exploratory and descriptive research, by knowing that it is possible to analyse the tax immunity and, indeed, the scope with regard to the temples of any nature. The revenues earned from temples of any nature are considered the ones from tithe, donations and in some cases financial income. The origins of the revenues received from temples of any nature are the believers themselves, the sale of religious products and the work of evangelization carried out through channels of communication. The assets of these religious institutions are the temple itself and annexes to it, radio and television stations, properties, among other goods. The situations of tax immunity considering the identification of the revenues obtained occurs through an expansive vision, where the understanding is that immunity not only reaches the temples, but its annexes.

Keywords: Tax Immunity. Received Revenue. Temples of Any Cult.

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - QUADRO DE ESTUDOS.....	27
-----------------------------------	----

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ed.	Edição
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
p.	Página
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA .....	12
1.2 OBJETIVOS .....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>16</b>
2.1 HISTÓRICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	16
2.1.1 Constituição política do império do Brasil – 1824 .....	16
2.1.2 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1891 .....	17
2.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1934 .....	17
2.1.4 Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil – 1937 .....	18
2.1.5 Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil – 1946 .....	18
2.1.6 Constituição Da República Federativa Do Brasil – 1988 .....	19
2.2 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA.....	19
2.3 ANÁLISE DA NÃO INCIDÊNCIA.....	20
2.3.1 Isenção.....	20
2.3.2 Alíquota zero .....	20
2.3.3 Imunidade.....	21
2.3.4 Comparativo .....	21
2.4 ANÁLISE DO ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBURÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO .....	22
2.4.1 Visão Ampliativa.....	22
2.4.2 Visão Restritiva.....	23
2.4.3 Comparativo entre a visão ampliativa e a visão restritiva.....	24
2.5 CARACTERIZAÇÃO DE TEMPLO.....	24
2.6 ATIVIDADES ESSENCIAIS.....	25
2.6.1 Patrimônio .....	25
2.6.2 Serviços.....	25
2.6.3 Renda.....	26
2.7 ESTUDOS ANTECEDENTES .....	26
2.7.1 Estudos sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.....	26
2.7.2 Jurisprudência STF - IPTU imóveis alugados pelas entidades religiosas .....	27
2.7.3 Jurisprudência STF - IPTU cemitérios.....	28

2.7.4 Jurisprudência TJ-DF - IPTU imóveis alugados pelas entidades religiosas .....	28
2.7.5 Jurisprudência TJ-RJ - casa paroquial e salas de catequese e reunião.....	29
2.7.6 Jurisprudência TJ-SP – ICMS importação de instrumentos musicais .....	29
2.7.7 Base Legal .....	30
<b>3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....</b>	<b>31</b>
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS .....	31
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA .....	31
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	31
<b>4 PRINCIPAIS ASPECTOS RELACIONADO À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>32</b>
4.1 ORIGEM DAS RECEITAS.....	32
4.2 IDENTIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO.....	32
4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.....	34
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>36</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>38</b>
<b>ANEXO 1 – ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....</b>	<b>40</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA

O presente trabalho tem por finalidade explicar o alcance da imunidade tributária no que tange os “templos de qualquer culto” no Brasil.

A imunidade tributária a esses templos possui como objetivo a proteção da liberdade de escolha para a prática da fé, sem que a tributação interfira nessa prática.

Sabe-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto teve seu início com a separação entre a Igreja e o Estado, decretada pela Proclamação da República, e está em vigência até os tempos de hoje, a partir desse período o Estado de fato tornou-se laico.

A Imunidade dos templos religiosos está protegida pela Constituição Federal, contudo será necessário analisar o alcance dessa imunidade, visto que a redação delimita a não tributação somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

A partir desse contexto encontramos a problemática a ser verificada, do que de fato é essencial para essas entidades. Serão demonstradas duas visões no que tange as receitas e o patrimônio dessas entidades. A primeira é uma visão ampliativa defendida por Antônio Roque Carrazza, onde o autor define que a imunidade alcança não somente o templo onde se pratica o exercício da fé, mas também os seus anexos. A segunda é uma visão mais restritiva definida por Miranda, onde o autor define que a imunidade tributária alcança somente o local onde se pratica o culto.

E para ajudar no entendimento dessa problemática, analisaremos também a visão do Supremo Tribunal Federal, que externou suas decisões por meio de Recursos Extraordinários.

A imunidade tributária é definida pela Constituição Federal, esta tem por objetivo proteger a liberdade de escolha e prática da fé, sem que a incidência dos tributos cause alguma influência. O fato a ser analisado é o alcance da imunidade a essas entidades no que se refere às receitas auferidas e o patrimônio. As duas linhas de pensamento a serem observadas, a primeira se refere a um pensamento mais restritivo e a segunda um pensamento mais ampliativo.

Desta forma o questionamento em questão é: **Como se caracteriza a imunidade tributária aplicada às receitas auferidas pelos templos de qualquer culto?**

## 1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral:

Este trabalho tem por objetivo analisar o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no que se refere às receitas auferidas e o patrimônio dessas instituições religiosas.

É bem visível que nos tempos atuais as entidades religiosas possuem um patrimônio que em algumas situações não são somente utilizadas para realização do culto e prática da fé, como também as receitas auferidas não são somente aquelas doadas pelos fiéis.

São receitas comuns para essas entidades, às receitas como aluguéis, as advindas de vendas de produtos religiosos e também aquelas que são frutos do trabalho de evangelização realizado por canais de comunicação (rádio, TV e internet), entre outras.

- Objetivo Específico:

(1) Levantar as receitas auferidas dos templos de qualquer natureza; (2) Identificar as origens das receitas auferidas dos templos de qualquer natureza e o patrimônio dessas instituições religiosas; (3) Demonstrar as situações de imunidade tributária considerando o levantamento e a identificação das receitas auferidas.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A imunidade tributária teve seus primeiros indícios na Constituição da República de 1891, onde de fato ficou estabelecida a segregação do Estado da Igreja, pois nesta ficou vedado a estas instituições religiosas receber subvenções estabelecer alianças com o Governo. Desde então, mesmo com as posteriores alterações na redação da constituição, cada vez evidenciou-se mais essa proteção tributária aos templos de qualquer culto, a qual figura até hoje na Constituição Federal atual (CF 1988).

A Constituição Federal (1988) define que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. Isto posto, verifica-se a necessidade de identificar o alcance desta imunidade, ou seja, conseguir analisar o que de fato está relacionado com a finalidade essencial destas entidades.

Para Carrazza (2015) a imunidade estende-se não somente aos templos, mas também a seus anexos, ou seja, interpreta-se que não é necessário que se guarde relação de forma estrita com as finalidades dessas entidades, desde que os recursos obtidos sejam revertidos em prol da entidade religiosa. Por outro lado a autores como Miranda (1969) que possui uma visão mais restritiva, afirmando que a imunidade apenas deve alcançar os templos, e seus anexos apenas se estes fizerem parte do mesmo edifício.

Verifica-se então que há uma necessidade de análise, para se identificar se a imunidade acerca dos templos de qualquer culto deve ser aplicada com base em definições mais restritivas ou ampliativas.

No que se refere ao patrimônio, é possível observar que as instituições religiosas não possuem apenas somente o local onde se realiza o culto, observa-se primeiramente que o patrimônio destas entidades é bem abrangente, como por exemplo, emissoras de rádio e tv, templos grandiosos que muitas vezes possuem valores imensuráveis, imóveis anexos aos templos, imóveis utilizados para outros fins e outros bens que não são utilizados diretamente nos cultos.

As rendas, grande parte ainda advém dos fiéis por meio de dízimos e de doação, entretanto é comum a prática da comercialização de itens religiosos, o que de certa forma até poderia configurar uma concorrência desleal, uma vez que para as igrejas e demais entidades religiosas essas rendas não são tributáveis, outro ponto que pode ser visto como fonte de renda é a aplicação financeira.

Quanto aos serviços é possível destacar os serviços de evangelização que ocorrem por meio dos meios de comunicação, como também os serviços sociais executados por estas entidades. Após esta breve análise seria possível classificar todos esses patrimônios e rendas como essenciais e intrinsecamente relacionado às atividades fins dos templos de qualquer culto, que por consequência seriam imunes dos tributos? É isto que este trabalho possui como premissa, colaborar para a

elucidação destes pontos sobre a extensão da imunidade tributária aplicada aos templos de qualquer culto.

Este trabalho foi estruturado com introdução, referencial teórico, Metodologia de Pesquisa, principais aspectos relacionados à imunidade tributária e considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é protegida pela Constituição Federal, com o objetivo de assegurar a prática da fé, sem que ocorra a interferência da tributação, visto que o Brasil é um país laico, ou seja, não impõe nenhuma religião.

Contudo, para que a imunidade possuísse as características que tem hoje é necessário analisar as constituições e momentos políticos do referido país, e também analisar detalhadamente o que de fato alcança essa imunidade prevista na Constituição Federal de 1988.

### 2.1 HISTÓRICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Nesta seção aborda-se a imunidade tributária na Constituição política do império do Brasil de 1824, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil de 1937, Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil de 1946, Constituição Da República Federativa Do Brasil de 1988.

#### 2.1.1 Constituição política do império do Brasil – 1824

Nesta Constituição não há nada que referencie algo sobre imunidade tributária, o momento em que a constituição foi aprovada, e definida por Pinto Ferreira:

Ainda a independência não havia sido proclamada, e já havia o príncipe-regente D. Pedro convocado, em 23 de junho de 1822, uma constituinte, para votar o estatuto fundamental do país. Acelerada a agitação ideológica para libertação definitiva da nação dos laços de vinculação política a Portugal, reuniu-se a assembleia constituinte, entre 2 de maio e 12 de novembro de 1823. As tendências ultraliberais e revolucionárias dos seus trabalhos provocaram o contragolpe conservador de D. Pedro I, que a dissolveu, encarregando o Conselho de Estado da feitura de novo projeto, que se transformou na Constituição da monarquia brasileira, de 25 de março de 1824, outorgada pelo Imperador ao povo. (FERREIRA, 1983, p.68).

Os traços de que a Constituição aprovada pelo Imperador D. Pedro I, não trazia nenhuma forma de isenção ou imunidade, pode ser percebida no art. 179:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

(...)

XVI. Ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade pública. (BRASIL<sub>1</sub>, 1824).

Sendo assim, em 1824 não havia nada que se referisse a benefícios tributários.

### 2.1.2 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1891

Esta Constituição foi elaborada baseada na Constituição Norte-Americana, que toma como premissas, as ideias diretoras do presidencialismo, do federalismo, do liberalismo político, e da democracia burguesa (FERREIRA, 1983).

Foi a partir dessa constituição que se deu as premissas da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, visto que o grande marco trazido por esta foi à liberdade religiosa, conforme o art. 11 e o art.72:

Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União:

(...)

(2<sup>o</sup>) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

(...)

Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 7<sup>o</sup> - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados. (BRASIL<sub>2</sub>, 1891).

Sendo assim, verifica-se que em 1891, surge os primeiros sinais de proteção as instituições religiosas, tendo como marco a separação dessas instituições do Governo.

### 2.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1934

A referida constituição trouxe aspectos mais sociais, conforme menciona Ferreira:

Convocada mais tarde uma constituinte, em 1933-34, cuja necessidade a Revolução constitucionalista de São Paulo de 1932 acentuou dramaticamente, dela promanou a Constituição de 16 de julho de 1934. A nova Carta Magna sofreu decisiva influência da Constituição de Weimar, é

um reflexo sul americano dela, catalogando-se o nosso regime não mais como uma democracia liberal, e sim como uma democracia social, com a poderosa ampliação da atividade do governo no campo econômico. A justiça do trabalho, o salário mínimo, a nacionalização das empresas, a limitação de lucros, a função social da propriedade privada, o sindicalismo, a representação profissional no Congresso, o intervencionismo estatal, em suma, as grandes bases da democracia social foram instituídas, guardando-se, em certas variantes, no mais, o modelo constitucional de 1981. (FERREIRA, 1983, p.72).

Contudo, está manteve os aspectos da vedação ao embaraço da prática da religião, mencionados no art. 17 da referida constituição.

#### 2.1.4 Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil – 1937

O contexto em que surgiu essa Constituição foi a Ditadura da era de Getúlio Vargas, conforme descreve Ferreira:

O referido documento político [Carta Magna de 10 de novembro de 1937], expressão nítida das ondas ideológicas internacionais, e ajustado a determinadas condições históricas nacionais, reagiu energicamente, destarte, contra a ação violenta de certas forças iminentes da revolução proletária. A nova lei fundamental estabeleceu a preeminência do executivo frente aos poderes clássicos do legislativo e do judiciário, criando uma ditadura *suis generis*, que se propunha a conciliar os interesses do trabalhismo incipiente com as tendências conservadoras do capitalismo, na verdade uma conciliação difícil pelos antagonismos extremos das classes sociais. (FERREIRA, 1983, p.73).

Entretanto, salienta-se que mesmo com as mudanças bruscas, manteve a proteção á pratica da religião, mesmo que citada de forma sucinta nessa Constituição.

#### 2.1.5 Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil – 1946

Constituição Democrática de 1946 marcou o fim da era do Estado Novo, e no que tange a imunidade tributária, trouxe uma nova redação, conforme o Art. 31:

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

I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;

IV - recusar fé aos documentos públicos;

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

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

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. (BRASIL<sup>6</sup>, 1946).

Observa-se nessa constituição que a proteção tributária já bem mais evidente, no que se refere aos templos de qualquer culto.

### 2.1.6 Constituição Da República Federativa Do Brasil – 1988

O contexto histórico em que surgiu esta constituição é definido por Silva:

A Carta de 1988, desta feita, foi produto de intensa discussão no Congresso Constituinte e buscou conciliar interesses esquerdo-progressistas com direito-conservadores o máximo possível. Resultado foi a produção do texto baseado em 9 títulos: dos princípios fundamentais; dos direitos e garantias fundamentais; da organização do Estado; da organização dos poderes; da defesa do Estado e das instituições democráticas; da tributação e do orçamento; da ordem econômica; da ordem social; das disposições gerais (SILVA, 2011, p. 88).

No que tange, a imunidade foi nesta Constituição que se trouxe a nova redação, vigente até os dias de hoje, e que de fato trouxe uma delimitação mais abrangente das receitas e dos patrimônios dos templos de qualquer culto, conforme o art. 150 desta Constituição.

## 2.2 ANÁLISE DA INCIDÊNCIA

A incidência tributária ocorre com a existência do fator gerado, que é definido no Código Tributário Nacional:

**Art. 114.** Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (CTN, 1996).

Para Nogueira (1995, p.166), “a incidência é o fato de a situação previamente descrita na lei a ser realizada e incidir nos tributos, dar nascimento a obrigação tributária”.

Souza (1975) cita como exemplo o imposto predial, onde o fato gerador é a propriedade do imposto construído na zona urbana, logo, sempre que exista um terreno em construção, situado na zona urbana, incide imposto predial.

Desta forma, entende-se que a incidência é quando ocorre o fato gerador do tributo, conforme definido em lei.

### 2.3 ANÁLISE DA NÃO INCIDÊNCIA

Para Nogueira (1995, p. 167), a não incidência “é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve hipótese de incidência”.

#### 2.3.1 Isenção

De acordo com o CTN, no seu artigo 173, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Conforme o artigo 15 da Lei nº 9.532 de 1997 “Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”.

Para Sousa (1975, p.97) “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

#### 2.3.2 Alíquota zero

Nogueira (1995) menciona que enquanto reduzida a zero a alíquota, não existirá tributação, por falta de um dos elementos do fato gerador. O efeito da alíquota zero ao suspender a tributação assemelha-se ao da isenção.

### 2.3.3 Imunidade

Para Machado (1995), imunidade é obstáculo decorrente de regra da constituição a incidência jurídica de tributação. 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.

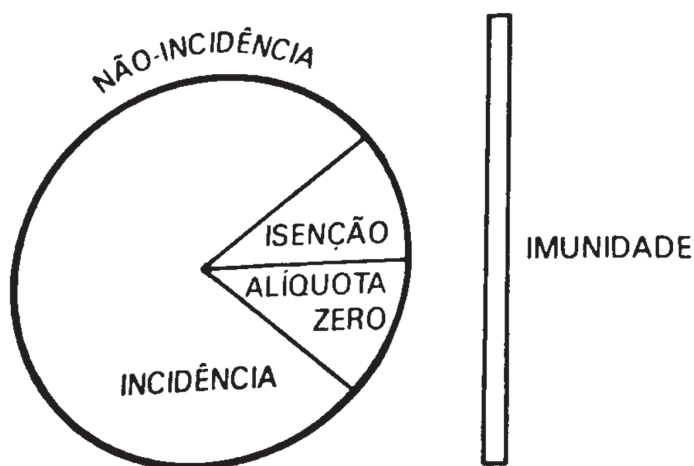
De acordo com Nogueira (1995, p.167), “a Constituição faz, originalmente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida”.

### 2.3.4 Comparativo

Conforme exposto anteriormente, a não exigibilidade dos tributos pode ocorrer de várias formas, sendo está por meio da não incidência, isenção, alíquota zero e a imunidade.

Podemos assim exemplificar essas condições, conforme figura abaixo, idealizada por Nogueira (1995, p.168):

FIGURA 1 - CAMPO DE INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO



FONTE: NOGUEIRA (1995).

Na figura demonstrada a cima é possível, identificar como ocorre o campo da incidência e da não incidência dos tributos.

Desta forma, conforme Nogueira (1995), a isenção é uma suspensão da incidência, que pode ser modificada pela legislação, tanto para aumentar como para diminuir este campo dentro da área da incidência, contudo nunca poderá ultrapassar a barreira da imunidade, visto que não é permitido que uma legislação altere a constituição.

## 2.4 ANÁLISE DO ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBURÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Campos (2000), cita que é possível identificar, fundamentalmente, duas correntes de pensamentos divergentes no que tange os patrimônios, rendas e serviços relacionados, o primeiro seria um pensamento ampliativo e o segundo o pensamento restritivo.

### 2.4.1 Visão Ampliativa

Neste conceito, é permitido que as entidades imunes prestem serviços, auferam rendas, adquiriram patrimônio por meio de atividades não essenciais, ou seja, de atividades que não estão estritamente relacionadas com a atividade fim dessa entidade, desde que de essas atividades não violem o princípio da livre concorrência e que esses recursos sejam aplicados na sua totalidade na manutenção de suas atividades. (CAMPOS, 2000, p.51).

Seguindo esta linha de raciocínio Baleeiro (1998), também defende uma visão mais ampliativa, no que se refere à imunidade:

O templo não deve ser apenas igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos. (BALEIRO, 1997, p.311).

Para Carrazza (2015) são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas também, os seus anexos, desde que esses não possuam fins econômicos.

Para o autor, entende-se por anexos, analisando a religião católica, as casas paroquiais, o seminário, o convento. Podemos citar ainda outros exemplos, verificando a religião evangélica, temos como anexos a casa do Pastor, o centro de formação dos pastores.

#### 2.4.2 Visão Restritiva

Conforme cita Campos, somente admite que a imunidade se aplica exclusivamente o local dedicado ao culto religioso. (2000, p.47).

Para Miranda a imunidade também se restringe aos templos, exceto se as extensões forem dentro do próprio templo:

Ficam imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabinos etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provando que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, noutro fim que o de culto, cessa a imunidade. (MIRANDA, 1969, p.54).

Com está mesma linha de pensamento, Celso Ribeiro Bastos, também defende uma visão mais restritiva no que tange a imunidade:

Superadas as questões suscitadas pelo vocábulo 'culto' passemos a enfocar aquelas decorrentes do conceito de 'templo'. Aqui a matéria não é de tão fácil aclaramento. É que o Texto constitucional não se referiu a ordens religiosas ou a associações com tais fins, mas circunscreveu-se ao local em que se efetua o culto, isto é, o templo. Vale dizer: o templo é que é imune e não a entidade em si, que o administra. (BASTOS, 1969, p. 78).

Em um posicionamento mais restritivo Baleeiro, tem a seguinte definição de templo:

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão Inter vivos, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. (BALEEIRO, 1991, p.311).

Verifica-se, que nesta linha de pensamento restritiva, conforme os autores supracitados, que a imunidade apenas abrange o local onde se ocorre a prática da fé.

### 2.4.3 Comparativo entre a visão ampliativa e a visão restritiva

Analisando os pontos de vistas citados anteriormente, compreende que o mais aceito e difundido é o ampliativo, sendo assim pode-se dizer que todas as receitas auferidas por estas instituições, se empregadas para o desenvolvimento dessas atividades, como exemplo as receitas auferidas na quermesse como também os serviços de comunicação radiofônica e televisiva, se tiverem como propósito a evangelização. (CARRAZZA, 2015).

Carrazza (2015), ainda conceitua que a natureza dos recursos passa a ser irrelevante, desde que não interfira no princípio da não concorrência, sendo assim não há impedimento para que essas entidades possuam rendas de aluguéis, prestação de serviço, aplicações financeiras, desde que essas sejam licitas e que sejam utilizadas em prol da manutenção dos objetivos dessa organização.

## 2.5 CARACTERIZAÇÃO DE TEMPLO

O dicionário define o templo como “edifício consagrado a um culto religioso”. (ROCHA, 2016, p.677).

Na interpretação do Código Tributário Nacional Sabbag, menciona que o templo inclui as demais atividades desenvolvidas pela entidade religiosa, ou seja, não compreende somente o local do culto:

O templo estará desimpedido de desempenhar atividades conexas, que tenham correspondência fática com o objetivo eclesial. Aliás, o art. 150, § 4.º, in fine, da CF indica textualmente a expressão “(...) o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades (...)”, indicando que o legislador constituinte não vê óbices no exercício de atividades conexas pelo templo.

Nesse caso, o templo desfrutará da imunidade, desde que cumpra determinadas condições:

- a) a prova do reinvestimento integral do montante pecuniário advindo das atividades conexas na consecução dos objetivos institucionais da Igreja;
- b) a prova da inexistência de prejuízo à livre concorrência, impedindo-se o cunho empresarial na atividade financeira desempenhada (STF, RE 87.890). (SABBAG, 2017, p.160).

Portanto, compreende-se como templo o local onde se pratica as atividades religiosas e as anexas a estas, desde que as receitas advindas sejam empregadas na prática da atividade religiosa e não fira à livre concorrência.

## 2.6 ATIVIDADES ESSENCIAIS

Conforme o §4º do art. 150 da CF/88 a imunidade aplica-se somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

De acordo com Silva, a finalidade essencial:

Representa um elo entre o culto e o patrimônio bem como com as rendas da instituição religiosa, consubstanciando-se nas atividades que propiciam tanto a manutenção do templo como a prática do culto, tendo como fundamento de validade o princípio maior da liberdade de culto, previsto na Constituição Federal como cláusula pétrea.

É premissa básica que o sistema jurídico é um todo harmonioso, de forma que as normas que o compõem não são dispostas aleatoriamente, mas sim de forma organizada e concatenada, harmônica, inteligente, formando um sistema coerente e bem estruturado, segundo regras próprias, em decorrência de princípios que facultam ao jurista a resolução de todos os desafios que lhe são apresentados.

O sentido da norma decorre principalmente dos seus elementos e da forma pelo qual foram organizados, isto é, pela sua estrutura, que sempre circunda os valores adotados como princípios. Assim sendo, é impraticável a interpretação isolada do parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, pois sua melhor exegese decorre exatamente da sua relação com todo o sistema que consubstancia a Carta Política. (SILVA, 2006, p.22).

Desta forma, pode-se compreender como atividade essencial, as atividades relacionadas ao culto e ao patrimônio das entidades religiosas.

### 2.6.1 Patrimônio

Conforme definição do dicionário entende-se como patrimônio “conjunto dos bens, materiais ou morais, pertencentes a uma pessoa, empresa, instituição ou coletividade”. (ROCHA, 2016, p. 525).

Desta forma, no que se refere aos templos de qualquer culto, o patrimônio compreende os templos e seus anexos, como já citados, a casa padre, o convento, a sinagoga, a casa do Pastor, e se analisar mais profundamente ainda é possível identificar outros patrimônios como grandes redes de comunicação e outros imóveis pertencentes a estas.

### 2.6.2 Serviços

Conforme definição do dicionário entende-se como serviço “Exercício, funções, obrigações, trabalho daquele que serve”. (ROCHA, 2016, p 525).

Verifica-se que as entidades religiosas além dos cultos, praticam outros serviços como os de cunho social, os de evangelização, entre outros.

### 2.6.3 Renda

Para Carrazza (1998) a imunidade dos templos de qualquer culto, não se estende as rendas providas de alugueis de imóveis, da venda de objetos religiosos, da exploração de estacionamentos, ainda que essas rendas sejam revertidas em prol das atividades religiosas desenvolvidas, isso por que para o autor isso não se configura como atividade essencial.

Na mesma linha de pensamento Machado (2004), define:

Não pode haver imposto 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 instrumentos destas. 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 as atividades religiosas, ou para residência de religiosos. (MACHADO, 2004, p. 270).

Desta forma, verifica-se que as rendas pelas entidades religiosas ultrapassam as atividades religiosas executadas dentro dos templos, como cita os autores, como por exemplo, a renda de aluguel.

## 2.7 ESTUDOS ANTECEDENTES

Nesta seção abordam-se, os estudos sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a Jurisprudência STF - IPTU imóveis alugados pelas entidades religiosas, a Jurisprudência STF - IPTU cemitérios, a Jurisprudência TJ-DF - IPTU imóveis alugados pelas entidades religiosas, a Jurisprudência TJ-RJ - casa paroquial e salas de catequese e reunião, Jurisprudência TJ-SP – ICMS importação de instrumentos musicais e a base legal utilizada neste trabalho.

### 2.7.1 Estudos sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto

O quadro abaixo tem por objetivo demonstrar os estudos antecedentes realizados sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto:

QUADRO 1 – ESTUDOS SOBRE IMUNIDADE

Fonte	Título	Resultado
Bastos, 2014, p. 42.	Análise da Imunidade Religiosa no Sistema Tributário Brasileiro: Questões Controvertidas	Conclui-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto tem uma interpretação bem abrangente no caso concreto, mas que não se revela absoluta. Caso a entidade exerça uma atividade considerada religião, que não contrarie princípios fundantes de ordenamento jurídico e, além disso, que não possua finalidade exclusivamente lucrativa e de enriquecimento, essa entidade fará jus ao manto protetivo da imunidade.
Sousa, 2016, p.37	Imunidades Tributárias – A imunidade dos templos e instituições religiosas.	De todo o exposto, vê-se que o tema em estudo não se esgota com as prestações, mas foram firmadas premissas que possibilitam a interpretação das mais diversas situações. Concluído pela realização de uma interpretação à luz do sistema jurídico vigente, tendo em vista não apenas o valor que é protegido pela referida imunidade, mas o conjunto de valores, que são albergados pela Constituição Federal de forma a garantir a coerência do Sistema Constitucional Tributário.

FONTE: AUTORA (2018)

Desta forma, observa-se pelos estudos citados, que a visão predominante no que tange a abrangência da imunidade tributária é a visão ampliativa.

### 2.7.2 Jurisprudência STF - IPTU imóveis alugados pelas entidades religiosas

Para o Supremo Tribunal Federal, a imunidade dos templos possui uma visão mais ampliativa, como o seguinte Recurso Extraordinário do STF:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

([RE 325822](#), Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 18/12/2002 DJ 14-05-2004).

Sendo assim, para o STF a imunidade tributária aplica-se também sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, desta forma não há incidência de IPTU sobre os imóveis destas instituições.

### 2.7.3 Jurisprudência STF - IPTU cemitérios.

Para o recurso abaixo, o STF julgou se a extensão da imunidade tributária estende-se também aos cemitérios pertencentes às instituições religiosas.

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

Isto posto, o STF por maioria concordou, que os cemitérios são extensões dos templos, e que desta forma também estão abrangidos pela imunidade tributária cita na Constituição Federal, desta forma decidiram pela não incidência do IPTU sobre os imóveis utilizados para esse fim.

### 2.7.4 Jurisprudência TJ-DF - IPTU imóveis alugados pelas entidades religiosas

A imunidade estende-se também no que se refere ao IPTU, conforme decisão citada a baixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. IGREJA. TEMPLO RELIGIOSO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTOS. IMÓVEIS VAGOS OU ALUGADOS. JURISPRUDÊNCIA DO STF. ÔNUS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE DEMONSTRAR A AUSÊNCIA DO DIREITO À IMUNIDADE. 1. Não demonstrado que os imóveis não são utilizados para os fins institucionais da igreja, deve ser concedida a imunidade, porquanto este ônus (de demonstração), conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é da Administração Pública e não do templo religioso. 2. A Excelsa Corte também firmou o

entendimento de que, mesmo que o imóvel esteja alugado, presume-se que o valor obtido com o aluguel reverterá em prol das finalidades essenciais da igreja, razão pela qual deve ser concedida a imunidade do IPTU. 3. Recurso provido. Sentença reformada. (TJ-DF - APC: 20140110188194, Relator: CRUZ MACEDO, Data de Julgamento: 16/03/2016, 4ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 16/05/2016 . p-373)

Portanto, mesmo que a entidade aufera renda e aluguel com seus imóveis, presume-se que o valor obtido será revertido em prol das finalidades essenciais da igreja, sendo assim a imunidade também se estende ao IPTU.

#### 2.7.5 Jurisprudência TJ-RJ - casa paroquial e salas de catequese e reunião

Neste recurso, foi externado que a imunidade tributária alcança os anexos dos templos, neste caso, aos da religião católica.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. TEMPLO RELIGIOSO. 1) A existência de casa paroquial e salas de catequese e reunião não afasta a destinação e natureza da Igreja como templo religioso albergado pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, b da Constituição Federal. 2) Desprovimento do recurso. Manutenção da sentença em sede de reexame necessário. (TJ-RJ - APL: 00770500320008190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL 12 VARA FAZ PUBLICA, Relator: HELENO RIBEIRO PEREIRA NUNES, Data de Julgamento: 17/04/2007, QUARTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 24/04/2007)

Com este recurso, verifica-se que a posições favoráveis quanto á aplicação da imunidade tributária aos anexos aos templos de qualquer culto.

#### 2.7.6 Jurisprudência TJ-SP – ICMS importação de instrumentos musicais

No recurso abaixo, foi concedida a imunidade tributária, no que tange ao ICMS, na importação de instrumentos musicais.

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ENTIDADE RELIGIOSA – IMPORTAÇÃO DE INSTRUMENTOS MUSICAIS. Impetração objetivando a liberação de instrumentos musicais importados para utilização na consagração das missas, sem o prévio pagamento do ICMS – Entidade religiosa, sem fins lucrativos – Imunidade tributária – Possibilidade – O direito à imunidade tributária de templos de qualquer culto compreendem o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, alcança o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre as operações de importação de mercadorias – Aplicação do artigo 150, VI, b e § 4º da Constituição Federal, que abrange os tributos que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de suas finalidades essenciais – Equipamento importado que se relaciona às suas finalidades essenciais e que não são destinados ao comércio – – Precedentes deste Tribunal e do

STF – Existência de direito líquido e certo. Sentença concessiva mantida. Reexame necessário e recurso fazendário não providos. Recurso da impetrante provido para adequação da fundamentação.

(TJ-SP 10264767620158260602 SP 1026476-76.2015.8.26.0602, Relator: Leonel Costa, Data de Julgamento: 22/11/2017, 8ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 23/11/2017)

No referido recurso foi proferido a liberação de instrumentos musicais importados para utilização em missas, sem o prévio pagamento do ICMS, visto que se compreende que estes bens serão utilizados para as finalidades essenciais da entidade.

#### 2.7.7 Base Legal

As legislações utilizadas no referido trabalho, são as seguintes:

- Constituição política do império do Brasil – 1824;
- Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1891;
- Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1934;
- Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil – 1937;
- Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil – 1946;
- Constituição Da República Federativa Do Brasil – 1988;
- Lei nº 5.172 de 1966 - Código Tributário Nacional;
- Lei nº 9.532 de 1997 – Isenção.

### **3 METODOLOGIA DE PESQUISA**

Nesta seção abordam-se a tipologia da pesquisa quanto aos objetivos, tipologia da pesquisa quanto ao problema de pesquisa e a tipologia da pesquisa quanto à abordagem dos procedimentos.

#### **3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS**

O trabalho apresentado tem como base a pesquisa exploratória e descritiva, com o objetivo buscar um entendimento sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Sendo assim, será necessário analisar quais são os patrimônios, rendas e quais os serviços estas entidades religiosas prestam, para que seja possível verificar como ocorre a extensão da imunidade tributária, citada na Constituição federal.

#### **3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA**

A pesquisa a ser utilizada será a qualitativa, na qual mencionará entendimentos e informações relevantes, que possibilitem aos leitores analisarem pontos de vistas distintos acerca do tema, podendo assim chegar a um entendimento.

Neste trabalho será possível verificar qual as disposições dos principais autores acerca do tema, observar o tratamento específico em legislação e também observar os tratamento dados pela Superior Tribunal Federal, nos casos específicos de imunidade.

#### **3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS**

Será utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, na qual se baseará nos textos dos estudiosos do tema, sempre buscando trazer pontos de vistas diferentes e por consequência autores distintos.

Assim conforme citado, este trabalho conterà citações com bases em obras literárias, revistas e também a legislação acerca do tema.

## **4 PRINCIPAIS ASPECTOS RELACIONADO À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER NATUREZA**

Nesta seção aborda-se a origem das receitas, identificação do patrimônio, identificação dos serviços prestados.

### **4.1 ORIGEM DAS RECEITAS**

De acordo com Foreque (2013) em 2011 a arrecadação das entidades religiosas foi de 20,6 bilhões, levando em consideração as igrejas católicas evangélicas e as demais, conforme a autora este levantamento foi realizado pela Folha junto a Receita Federal.

Ainda de acordo com a autora, a maior arrecadação refere-se ao pagamento direito dos fiéis as entidades religiosas, que somam R\$ 39, 1 milhões diariamente, totalizando R\$ 14, 2 bilhões ao ano. Segregando esse montante anual, R\$ 3,47 bilhões são de dízimos pagos pelos fiéis e R\$ 10,8 bilhões são de doações aleatórias. Também se incluem como fonte de receitas a venda de bens e serviços que em 2011 alcançaram R\$ 3 bilhões e os rendimentos com ações e aplicações que resultaram no referido ano uma receita de R\$ 460 milhões.

Portanto, verifica-se que a maior parte da renda que as entidades religiosas auferem advém dos próprios fiéis, seja como dízimos ou doações não identificadas e que também se tem como forma de arrecadação a venda de itens religiosos e aplicações financeiras.

### **4.2 IDENTIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO**

Conforme já citado anteriormente, o patrimônio das entidades religiosas compreende o templo onde o culto é realizado, mas, também seus anexos, como as casas paroquiais, conventos, cemitérios e também os bens utilizados para realizar as atividades essenciais.

De acordo com a NOLETO (2016), as principais religiões ocidentais também possuem um patrimônio valioso da qual fazem parte o templo religioso, das quais a mesma destaca os seguintes monumentos:

#### **Basilica de São Pedro - Vaticano - Igreja Católica**

Maior e mais importante edifício religioso do catolicismo e um dos locais cristãos mais visitados do mundo, a Basílica de São Pedro foi construída ao longo de 120 anos entre 1506 e 1526. Tem dimensões colossais: 186 metros de comprimento, a nave central mede 46 metros, a cúpula principal tem 136 metros de altura com um diâmetro de 42. Todo o interior tem uma área de 22.000 metros quadrados e pode abrigar 20 mil pessoas. Possui 45 altares, 11 capelas e algumas das mais importantes obras de arte do mundo. O cálculo desse patrimônio é considerado IMPOSSÍVEL de se avaliar pelo mercado imobiliário.

#### **Templo Salomão - Brasil - Igreja Universal do Reino de Deus**

Inaugurada em julho de 2014, em São Paulo, o "Templo de Salomão" é a sede mundial da Igreja Universal do Reino de Deus e séria concorrente ao posto de maior igreja do mundo. O prédio segue as medidas e arquiteturas ditas nas escrituras bíblicas, sendo inspirado no Templo de Salomão, localizado em Jerusalém, Israel, que foi destruído por Nabucodonosor II da Babilônia, em 586 a.C. A sede da IURD teve custo aproximado de R\$ 650 milhões. Foram 80.000 m<sup>2</sup> construídos - mais do que o triplo da Basílica de São Pedro, a maior igreja católica do mundo.

Ainda de acordo com a Revista Veja (2017), sendo o custo dessa construção cerca de R\$400 milhões.

#### **Santuário Nacional Nossa Senhora Aparecida - Brasil - Igreja Católica**

A Basílica de Nossa Senhora Aparecida é a segunda maior igreja católica do mundo, perdendo apenas para a Basílica de São Pedro. Localizada na cidade de Aparecida, no interior de São Paulo, é destino de milhares de devotos do Brasil e do mundo. Sua construção se iniciou em 1955. São 23.000 m<sup>2</sup> construídos, capazes de acolher 45 mil pessoas. Só de tijolos foram utilizados 25 milhões. O faturamento anual também é robusto: R\$ 100 milhões.

(...)

#### **Basílica Nossa Senhora da Paz - Costa do Marfim - Igreja Católica**

A Basílica Nossa Senhora da Paz, na Costa Rica, foi construída no final do século passado, quando aquele país estava competindo com outras nações africanas recém-independentes para se tornar a potência cultural e econômica do continente. A basílica é suportada por 84 colunas gigantes, sendo que cada uma tem 34 metros de altura. Apesar de estimativas independentes avaliarem a construção em cerca de US\$ 300 milhões de dólares, o então presidente Félix Houphouët-Boigny preferiu guardar segredo sobre o valor, referindo-se à construção como um "presente de Deus" (provavelmente com a ajuda de sua enorme fortuna pessoal vinda do cacau).

(...)

#### **Catedral de Sevilha - Espanha - Igreja Católica**

A Catedral de Sevilha foi construída entre os séculos 14 e 16, numa área de mais de 11 mil m<sup>2</sup>. Além de sua imponente arquitetura gótica e seus interiores opulentos, a catedral tem como atração o túmulo de Cristóvão Colombo. A Catedral de Sevilha é listada como Patrimônio Cultural e Histórico da Humanidade pela Unesco. Valor: INCALCULÁVEL. (NOLETO, 2016)

Observa-se que algumas entidades religiosas, possuem grandes templos, onde é possível, verificar que possuem uma imensa riqueza, que em certos casos não é possível nem calcular seu valor. Mas também, não se deve olhar somente para os grandes patrimônios, visto que mesmo as pequenas entidades possuem também seus anexos, na qual pode se citar como exemplo, as casas paroquias, estacionamentos, entre outros.

### 4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

No que tange aos serviços prestados pelos templos de qualquer culto, é possível verificar, que além dos cultos religioso é comum que estas entidades possuam também um cunho social, principalmente voltado à comunidade carente.

Conforme cita Marques (2018), conforme pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA o Brasil possui em média mais de 100 mil pessoas vivendo em situação de rua.

O grupo Universal possui o projeto Universal Socioeducativo, que por meio de voluntários realizam várias ações comunitárias aos indivíduos de rua e cultos nas unidades de menores infratores. Uma das ações mais recentes ocorreu em São Luís, Maranhão, onde os voluntários distribuíram mais de 100 kits com produtos de higiene pessoa. (MARQUES, 2018).

A universal possui também o projeto Universal Socioeducativo, onde possui atuação no país inteiro, na qual realiza atividades dentro das unidades para adolescentes em conflito. (MARQUES, 2018).

Segundo Lisboa, no catolicismo há cartas escritas pelos papas (Encíclicas Papais), na qual há instruções para as atividades sociais da igreja. (LISBOA, 2016, p.16).

Conforme menciona Paes (2009 citado por Lisboa 2016), “o serviço prestado pelas Igrejas Cristãs no desenvolvimento social do Estado é importante para ajudar as pessoas nestas condições e se confunde com a própria criação do terceiro setor, pois é através destas instituições que surgiram à terceira esfera estatal. Isso se deve pela atuação da igreja que tem como base o amor ao próximo”.

Lisboa (2016) cita como exemplo desse contexto:

Neste contexto de atuação, com o objetivo de tratar a população em situação de rua em Brasília, o projeto Cristôlandia vinculado a Missão Batista, foi criado em 2009, em São Paulo, pelo Pastor Fernando Brandão. O programa é subdivido em três fases, sendo: a) Missão Batista Cristôlandia (MBC), com duração de até 2 meses, tem como atribuição fazer a triagem se a pessoa possui alguma restrição perante ao judiciário e prestar assistências emergenciais; Centro de Formação Cristã I (CFC I) com prazo estimável de 6 a 8 meses, tem por função reeducar o indivíduo para que ele volte a ter responsabilidade, senso de subordinação e que ele consiga ser estável emocionalmente, também nesta fase é oferecido curso para conclusão do ensino básico; c) Centro de Formação Cristã II (CFC II) podendo chegar até 12 meses, esta última etapa tem como característica a

readaptação da pessoa a conviver e desenvolver-se no meio social. (LISBOA, 2016, p.17).

Desta forma, observa-se que projetos como o citado a cima, prestam um grande papel a sociedade, possibilitando a reintegração do indivíduo na sociedade, atendendo muitas vezes as regiões que o Estado não consegue atender, no que se refere a disponibilizar os serviços meninos para sobrevivência dos indivíduos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As receitas auferidas dos templos de qualquer natureza são os dízimos, doações e receitas de outras atividades desempenhadas pelas instituições religiosas.

As origens das receitas auferidas dos templos de qualquer natureza advêm na sua grande maioria dos próprios fiéis por meio do dízimo e doações, por meio dos serviços de evangelização que ocorrem por meio de canais de comunicação como rádio e televisão, da comercialização de produtos religiosos, como também de outras atividades não relacionadas aos templos e ao culto, como por exemplo, as rendas de aluguéis de imóveis e de aplicações financeiras.

No que se refere ao patrimônio dessas instituições religiosas, observa-se que este não compreende somente o espaço onde se realiza o culto, mas como os anexos a este para prática de outras atividades relacionadas ao objetivo fim destas entidades, como a casa do padre, o convento, a sinagoga, a casa do Pastor, entretanto essas entidades também possuem outros patrimônios que não estão intrinsecamente relacionados com as suas atividades.

As situações de imunidade tributária considerando o levantamento e a identificação das receitas auferidas, em sua grande maioria abrangem todos esses aspectos mesmo que em certos casos não esteja intrinsecamente relacionada com o objetivo destas entidades religiosas.

O alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no que se refere às receitas auferidas e o patrimônio dessas instituições religiosas é não somente onde ocorre a prática da fé, mas todos os patrimônios e rendas das instituições religiosas. É possível identificar que há duas linhas de pensamento, quanto à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sendo a primeira uma visão restritiva onde se entende que a imunidade apenas alcança os templos. De fato, ocorre à prática religiosa, desta forma todos os demais patrimônios e rendas que não estão intrinsecamente relacionados com prática da fé estariam fora do campo da imunidade. E a segunda, uma visão ampliada onde se compreende que a imunidade tributária não alcança somente o local onde ocorrer à prática do culto, mas também seus anexos e demais rendas desde que na sua totalidade sejam destinadas a manter a instituição e realizar suas atividades.

Ao analisar o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no que se refere às receitas auferidas e o patrimônio dessas instituições religiosas. Observa-se que a linha de pensamento mais aceita é a visão ampliativa que pode se observar na jurisprudência mencionada neste trabalho, das quais julgaram desde incidência do IPTU sobre os imóveis anexos ao templo. Como a incidência dos demais tributos sobre outras operações, contudo, salienta-se que essa aplicabilidade da imunidade de uma visão mais ampla, somente é válida se todos os esforços compreendidos sejam em prol da prática da fé, sendo assim revertidas na sua totalidade à entidade religiosa.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BASTOS, L. R. **ANÁLISE DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**: Questões controvertidas. Monografia – Universidade Federal de Juiz de Fora, 2016.

BATISTA, João Jr. **Veja São Paulo**: Novo templo da Igreja Universal causa imbróglio com a Receita Federal. Disponível em: < <https://vejasp.abril.com.br/cultura-lazer/construcao-templo-salomao-igreja-universal/>> Acesso: 16. Jun. 2018.

**BRASIL**<sub>1</sub> - PLANALTO. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de Março de 1824). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)> Acesso: 24. Jul. 2017.

**BRASIL**<sub>2</sub> - PLANALTO. [Constituição Da República Dos Estados Unidos Do Brasil \(De 24 De Fevereiro De 1891\)](#). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/>> Acesso: 24. Jul. 2017.

**BRASIL**<sub>3</sub> - PLANALTO. [Constituição Da República Dos Estados Unidos Do Brasil \(De 16 De Julho De 1934\)](#). Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/>> Acesso: 24. Jul. 2017.

**BRASIL**<sub>4</sub> - PLANALTO. [Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil \(De 10 De Novembro De 1937\)](#). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)> Acesso: 24. Jul. 2017.

**BRASIL**<sub>5</sub> - PLANALTO. [Constituição Da República Dos Estados Unidos Do Brasil \(De 24 De Fevereiro De 1891\)](#). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)> Acesso: 24. Jul. 2017.

**BRASIL**<sub>6</sub> - PLANALTO. [Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil \(De 18 De Setembro De 1946\)](#). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/)> Acesso: 24. Jul. 2017.

**BRASIL** 7 - PLANALTO: [CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988](#). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/) > Acesso: 24. Jul. 2017.

CAMPOS, Flávio. **Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: O. Rocha, 2000.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 23 ed, São Paulo: Atlas, 2012.

CARAZZA, R. A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30 ed., **Revista, Ampliada e Atualizada até a Emenda Constitucional 84/2014**. São Paulo: Malheiros, 2014.

FERREIRA, L. P. **Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno**. São Paulo: Saraiva, 1983.

FOREQUE, F. **Folha de São Paulo**: Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano. Disponível em: < <https://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>> Acesso: 16. Jun. 2018.

MORAES, B. R. **Compêndio de Direito Tributário**. 3 ed, Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NOLETO, M. **Fatos Desconhecidos**: Quanto custaram as 7 maiores igrejas do mundo?. Disponível em: < <https://www.fatosdesconhecidos.com.br/quanto-custaram-as-7-maiores-igrejas-do-mundo>> Acesso: 16. Jun. 2018.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed, São Paulo: Saraiva, 1995.

ROZA, M. **Universal: Voluntários da Universal** auxiliam desabrigados pelo vulcão na Guatemala. Disponível em: <<https://www.universal.org/noticias/voluntarios-da-universal-auxiliam-desabrigados-pelo-vulcao-na-guatemala>> Acesso: 27. Jun. 2018.

ROCHA, R. **Minidicionário da língua portuguesa**. 13 ed, São Paulo, 2016.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOUSA, H, B. S. **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS - A imunidade dos templos e instituições religiosas**. Monografia – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, 2016.

PONTES, M. **Comentários à Constituição de 1967**. 2 ed, São Paulo: RT, 1967.

## ANEXO 1 – ARTIGO 150 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:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

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.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos

previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 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.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.