



CAROLINA SOUZA FREITAS

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO:
ANÁLISE DO INSTITUTO A PARTIR DO JULGAMENTO
PARADIGMÁTICO DO RE 325.822 PELO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

LAVRAS – MG

2019

CAROLINA SOUZA FREITAS

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO:
ANÁLISE DO INSTITUTO A PARTIR DO JULGAMENTO PARADIGMÁTICO DO RE
325.822 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Direito, para a obtenção do título de Bacharel.

Prof^ª. MSc. Janaína Diniz Ferreira de Andrade Martins

Orientadora

LAVRAS – MG

2019

**Ficha catalográfica elaborada pela Coordenadoria de Processos Técnicos
da Biblioteca Universitária da UFLA**

Freitas, Carolina Souza

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE
QUALQUER CULTO : ANÁLISE DO INSTITUTO A
PARTIR DO JULGAMENTO PARADIGMÁTICO DO RE
325.822 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL / . 2ª ed.
rev., atual. e ampl. – Lavras : UFLA, 2019.

41 p. : il.

Monografia–Universidade Federal de Lavras, 2019.

Orientadora: Profª. MSc. Janaína Diniz Ferreira de
Andrade Martins.

Bibliografia.

1. TCC. I. Universidade Federal de Lavras.

CDD-808.066

CAROLINA SOUZA FREITAS

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: ANÁLISE
DO INSTITUTO A PARTIR DO JULGAMENTO PARADIGMÁTICO DO RE 325.822
PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Universidade Federal
de Lavras, como parte das exigências do
Curso de Direito, para a obtenção do título de
Bacharel.

APROVADA em ____ de ____ de 2019.

Prof^ª. MSc. Janaína Diniz Ferreira de Andrade Martins
Prof^ª. DSc. Daniela Olímpio de Oliveira UFLA
MSc. Márcia Valéria Calsavara

Prof^ª. MSc. Janaína Diniz Ferreira de Andrade Martins
Orientadora

**LAVRAS – MG
2019**

How people were taxed, who was taxed, and what was taxed, tell more about a society than anything else.
(Charles Adams)

RESUMO

Pretendeu-se, neste trabalho, examinar o instituto jurídico da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, e analisar a aplicação da norma constitucional a partir da interpretação ampliada da regra imunizante atribuída pelo Supremo Tribunal Federal. Para tanto, a pesquisa dedicou-se na primeira parte ao estudo da definição de imunidade e de sua presença nos textos constitucionais brasileiros. Após, buscou-se compreender a função da imunidade, enquanto norma garantidora de direitos fundamentais, e o fundamento da edição do enunciado normativo no Direito Tributário Constitucional. Posteriormente, passou-se à análise dos diversos posicionamentos doutrinários acerca dos conceitos dispostos pelo artigo que confere a imunidade religiosa, em decorrência de uma insuficiência normativa, que dificulta que seja alcançado um consenso quanto à extensão do artigo 150, inciso VI, alínea b, da Carta Magna. Em decorrência disto, examinou-se o julgamento paradigmático do Supremo Tribunal Federal que conferiu interpretação ampliada da imunidade religiosa, sobretudo no que se refere ao patrimônio, renda e serviços dessas instituições.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Imunidade Tributária. Imunidade religiosa. Aplicabilidade.

ABSTRACT

The purpose of this study was to examine the juridical institute of tax immunity of the temples of any cult and to approach the application of the constitutional norm from an amplifying interpretation of the immunizing rule. For that, the research first part was devoted to the study of immunity definition and its presence in brazilian constitutional texts. Afterwards, we sought to understand the function of immunity, as a guarantor of fundamental rights, and the basis for the edition of the normative statement in the Constitutional Tax Law. Then, we proceeded to analyze the various doctrinal positions on the concepts set forth by the article that confers religious immunity, due to a normative insufficiency, which makes it difficult to reach a consensus on the extension of article 150, item VI, letter b, of the Constitution. As a result of this, we examined the paradigmatic judgment of the Federal Supreme Court that conferred a broad interpretation of religious immunity, especially in the case of property, income and services of these institutions.

Keywords: Constitutional right. Tax law. Tax Immunity. Religious immunity. Applicability.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	8
2.1	O conceito de imunidade tributária e a limitação ao poder de tributar	8
2.2	Finalidade e fundamento constitucional da imunidade no Direito Tributário Constitucional	12
3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	16
3.1	O instituto da imunidade tributária nas Constituições Brasileiras	16
3.2	A liberdade religiosa enquanto direito fundamental	17
3.3	Da laicidade do Estado	18
3.4	Função da imunidade dos “Templos de qualquer culto”	19
3.5	Dificuldades conceituais	22
3.5.1	Templos	22
3.5.2	Culto	25
4	ALCANCE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A INTERPRETAÇÃO DO STF ACERCA DO TEMA	26
4.1	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: o Recurso Extraordinário 325.822-2- SP e outros casos paradigmáticos	27
4.2	Interpretação do Art. 150, §4º da CF/88 segundo o STF	33
5	Conclusão	38
	REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto está alicerçada no artigo 150, VI, 'b' da Constituição Federal de 1988 e tem por escopo assegurar o cumprimento de valores presentes no texto constitucional, sobretudo no que concerne ao direito fundamental à liberdade de crença.

Apesar do referido escopo, nota-se, com grande frequência, questionamentos perante a sociedade quanto à legitimidade da norma que imuniza as entidades religiosas da incidência de tributos. As críticas e discussões costumam pautar-se pelo fato de o Brasil ser compreendido como um Estado laico ao qual é vedado impedir ou embaraçar, e tampouco promover ou subvencionar manifestações religiosas¹. Essas críticas e discussões ganham uma proporção ainda maior quando se referem às entidades religiosas que atuam em determinados setores econômicos e desenvolvem atividades diversas daquelas exclusivamente religiosas, com finalidade lucrativa.

Embora haja um entendimento de que, para a aplicação ou não do instituto, os templos devem atender às finalidades essenciais, de modo a garantir a continuidade da atividade litúrgica, muita discussão foi gerada em torno do que poderia ser considerado como templo, do que efetivamente pode ser tido como culto, e da extensão de aplicabilidade da imunidade religiosa.

Os diversos posicionamentos doutrinários acerca dos conceitos dispostos pelo artigo que confere imunidade aos templos de qualquer culto, em decorrência de uma insuficiência normativa, dificultam que seja alcançado um consenso quanto à extensão do artigo 150, inciso VI, alínea b, da Carta Magna. Tal situação gera incerteza na tomada de decisões por parte do judiciário, no que concerne à delimitação conceitual do que venha a ser considerado templo.

É que, em razão dessa divergência conceitual quanto à extensão da expressão “templo de qualquer culto”, passou-se a questionar quais bens e/ou atividades poderiam ser protegidas pelo instituto da imunidade, sobretudo aquelas que não possuem relação direta com as atividades religiosas em si.

A Constituição estabeleceu ainda, no parágrafo 4º, do artigo 150, uma cláusula que procurou restringir a amplitude da imunidade, determinando que seria aplicável somente sobre o patrimônio, renda e serviços que estão relacionados com as finalidades essenciais dos templos

¹ Conforme a chamada “cláusula do não-estabelecimento” prevista no art. 19 da CR/1988 e que será melhor abordada ao longo desse trabalho.

e levando, portanto, à presunção de que não se referiria somente ao edifício/espço físico onde são realizadas as atividades religiosas.

A despeito dos critérios que a norma constitucional impôs, alguns questionamentos vieram à baila, sobretudo no que diz respeito à extensão de tal imunidade. Questiona-se quais edificações são consideradas como templos, qual a abrangência da proteção constitucional, bem como, quais são as referidas finalidades essenciais consideradas pelo constituinte.

Em decorrência disso, em 2002, o Supremo Tribunal Federal, invocado a se manifestar a respeito em controle difuso de constitucionalidade, no julgado do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, instituiu um novo paradigma a tratar da imunidade dos templos de qualquer culto, e conferiu interpretação extensiva de aplicabilidade da norma imunizante, realizando para tanto, uma equiparação entre as entidades religiosas e as entidades de assistência educacional e social, entidades que gozam da imunidade tributária.

Chama a atenção o fato de que ao promover a equiparação das entidades, fundamentando pela procedência do recurso, não é trazido à baila, o fato de que no caso das referidas entidades de assistência, há uma série de requisitos e limitações impostos por lei para que se goze da imunidade, ao passo que no caso das entidades religiosas não se verifica semelhante limitação infraconstitucional que delimite a extensão de sua aplicabilidade. Por essa razão questionamos nesse trabalho se a extensão da interpretação de uma para outra, por analogia, seria o entendimento mais acertado nesse caso.

Assim, como se pretender discutir, tal entendimento nos parece insuficiente para sanar as divergências oriundas da imprecisão da norma constitucional. Faz-se pertinente, portanto, uma análise pormenorizada dos elementos que compõem a imunidade religiosa, de modo que seja possível desenvolver um critério que, concomitantemente, preserve a garantia fundamental, e delimite a aplicação do dispositivo constitucional.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 O conceito de imunidade tributária e a limitação ao poder de tributar

O estudo das imunidades tributárias e de sua aplicação perpassa preponderantemente pela análise do poder de tributar e das limitações ao exercício desse poder impostas pela Constituição Federal.

Podemos compreender o que se chama de "poder de tributar" enquanto a prerrogativa atribuída aos Entes Públicos de criar, arrecadar e fiscalizar tributos que, no entanto, não é absoluta. Referido "poder", ao ser moldado por uma série de limitações constitucionais, se desdobra em competências tributárias, conforme lição de CARRAZZA (2015, p.591): "No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais não há que se falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)."

Assim, cada um dos entes federativos - União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios - detém competência outorgada pela Carta Magna em matéria tributária, uma consequência do próprio modelo de Federalismo, de modo que não há que se falar em um poder único e absoluto.

Nesse sentido, dentro da seara do poder tributário que não é absoluto, a Constituição estabeleceu restrições às atividades legislativas dos entes para instituir e regular tributos, determinando a maneira com que estes deverão legislar bem como excluindo determinadas matérias da competência outorgada.

A tais restrições a doutrina dá o nome de "limitações constitucionais ao poder de tributar", que estão presentes no texto constitucional em seção intitulada "Das Limitações ao Poder de Tributar", presente no Título VI, Capítulo I, Seção II, da Constituição Federal de 1988. Nesta seção, estão presentes dispositivos tidos como limitantes, tais como: a proibição de exigência de tributo que não seja estabelecido por lei (Princípio da Legalidade); a proibição de se instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em uma mesma situação (Princípio da Igualdade); vedação à cobrança de tributos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (Princípio da Anterioridade); e a vedação à utilização do tributo com efeito confiscatório (Princípio do "não-confisco"), entre outros.

Importante pontuar que tais dispositivos, ainda que distintos, limitam de certa maneira o poder de tributar dos entes federativos.

Nesta seção da Carta Magna foram incluídas também as chamadas imunidades tributárias, grande parte das quais reunidas no artigo 150, IV ², mas também previstas de forma esparsas em outros dispositivos constitucionais ³.

A imunidade, como se observa, é norma jurídica com fundamento constitucional, que delimita a competência dos entes jurídicos que compõem a Federação, ao mesmo tempo em que constitui-se em regra de incompetência, no sentido de que tais entes não estão autorizados a legislar em matéria tributária acerca dos assuntos elencados no título constante da Carta Magna. Obsta, portanto, o exercício da atividade legislativa do ente estatal naquela situação específica resguardada pela imunidade. (DERZI in BALEEIRO, 2010, p.372)

Frise-se que, no estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar, não são consideradas limitações somente as imunidades tributárias, mas também - conforme já mencionado acima - os princípios, tais como da legalidade, anterioridade, igualdade, vedação ao confisco, entre outros, que desenham e compõem o Direito Tributário Constitucional.

Isto posto, pretendendo formular um conceito delimitado de imunidade, distinguindo-a, inclusive, dos referidos princípios enquanto outras modalidades de limitações constitucionais ao poder de tributar, Paulo Barros Carvalho (apud BALEEIRO, 2010, p. 373) preconiza:

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

Nesse mesmo sentido, Mizabel Derzi delimita o conceito de imunidade:

[...] regra constitucional expressa ‘ou implicitamente necessária’ que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial a norma de atribuição de poder tributário (DERZI in BALEEIRO, 2010, p. 374).

² 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 d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...)

³ Tais como a imunidade das contribuições sociais incidentes sobre a receita de exportação, prevista no art. 149, §2º, I da CR/88, a imunidade de IPI de produtos destinados ao exterior, prevista pelo art. 153, §3º, III da CR/88, ou a imunidade de ITR incidente sobre as pequenas glebas rurais, prevista no art. 153, §4º, III da CR/88, entre outras.

Conforme se nota, os autores são categóricos ao destacar que não haverá exercício de competência tributária naquelas hipóteses expressamente elencadas pela Constituição Federal, por representarem valores jurídicos tão importantes que mereçam ser protegidos da incidência tributária, conforme esclarece Luciano Amaro, que preleciona:

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. O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes [...] que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes (AMARO, 2006, p. 151).

Disto, pode-se concluir que, enquanto os princípios são normas e diretrizes gerais, que estabelecem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador, as imunidades expressas são normas que delimitam a matéria que não pode ser tributada, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, e o faz por determinação expressa da Constituição. (COELHO, 2016, p.302)

Assim, podemos conceituar imunidade tributária como regra constitucional que tem o fito de delimitar a competência tributária em detrimento do alcance de fins públicos almejados em consonância com os princípios constitucionais e garantias fundamentais assentados na Constituição Federal.⁴

Enquanto norma fundamental, as imunidades tributárias elencadas na Constituição, têm o condão de garantir direitos fundamentais, e atribuir interesses legítimos, como forma de defesa do cidadão, que é oponível pelo direito de ação, e representam a consequência de um princípio.

Dentro da esfera das imunidades tributárias, a classificação que mais interessa ao presente estudo, é a distinção entre imunidades condicionadas e incondicionadas, para tanto, leve-se em conta a presença de requisitos a serem mantidos para a obtenção do gozo do direito em voga.

⁴ Para melhor elucidação do objeto de estudo deste trabalho, pertinente o conceito trazido por Heleno Torres no livro "Comentários à Constituição do Brasil": "As imunidades tributárias são garantias constitucionais dirigidas imediatamente à regulação das condutas dos legisladores, estabelecendo proibição de exercício da competência tributária no âmbito material autorizado pela Constituição, e, em contrapartida, destinadas imediatamente aos respectivos beneficiários, atribuindo a estes direito público subjetivo de não tributação sobre os bens, as pessoas, serviços ou situações declarados imunes. (...) Quanto aos seus aspectos formais, é mister reconhecermos a "imunidade tributária" como norma jurídica de estrutura, de limitação da competência tributária sobre campo de possibilidade material desta, a servir como medida da sua própria demarcação (TORRES, 2013, p. 3535)."

Essa distinção entre condicionada e incondicionada diz respeito, sobretudo, aos requisitos que devem ser preenchidos para que o sujeito faça jus à aplicação do instituto, de modo que assim possa gozar do respectivo direito que a Constituição Federal lhe concedeu (TORRES, 2013, p. 3538).

A imunidade condicionada, a título de exemplo, é a constante no art. 150, VI, 'b', que versa sobre as entidades de assistência social e educacional sem fins lucrativos. Para que seja possível gozar dessa espécie de imunidade, os critérios de qualificação estabelecidos em Lei Complementar devem ser atendidos. Ou seja, os seus efeitos dependem do preenchimento de requisitos elencados na legislação superveniente.

Por outro lado,- a imunidade recíproca da administração direta, bem como a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, podem ser classificadas como incondicionadas -, posto que, para a fruição do direito conferido, basta o simples reconhecimento. É, portanto, norma de eficácia imediata. Ademais, conforme realça expressamente o artigo 5º, §1º da Constituição Federal: "as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata". (BRASIL, 1988)

Tendo em vista que, conforme mencionado, a imunidade é regra constitucional que delimita a competência tributária do ente federado, pode-se concluir que atua precisamente na definição dessa competência. Distingue-se da chamada isenção tributária, que é regra estabelecida por lei infraconstitucional (instituída mediante lei ordinária ou complementar) porque a isenção é norma que prevê a "dispensa de pagamento" de tributo em determinada situação em que o próprio ente público competente opta por fazê-lo em sua legislação própria (DERZI in BALEEIRO, 2010).

Ou seja, ao contrário da imunidade, a isenção não delimita ou denega a competência, mas, ao contrário, pressupõe que haja uma competência do ente público para que possa concedê-la, com escopo de bloquear parte da esfera de atuação da regra de tributação (OLIVEIRA; TAVARES, p.743).

Neste sentido, a principal diferença entre as duas regras jurídicas consiste na forma de atuação no ordenamento jurídico, uma vez que, conforme leciona o jurista Luciano Amaro "a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência" (AMARO, 2006, p. 152).

2.2 Finalidade e fundamento constitucional da imunidade no Direito Tributário Constitucional

Para tratar sobre o Direito Tributário Brasileiro, mais especificamente sobre às imunidades tributárias previstas na Constituição Federal de 1988, faz-se necessário o entendimento da finalidade e dos fundamentos que ensejaram a proteção constitucional de certos fatos e determinadas situações pelo legislador, através do instituto jurídico da imunidade, pautado pelos princípios constitucionais e garantias fundamentais positivadas na Carta Magna.

No estudo das imunidades, pode-se observar que estas são dotadas de um traço instrumental, característica apreciada por alguns juristas, a partir da investigação da operabilidade de tais imunidades enquanto instrumento de promoção, e alcance de finalidades desejadas pelo Estado e pela comunidade como um todo.

Em “A instrumentalização do Direito Tributário”, Pedro Adamy (2012, p. 309) propõe que não somente as imunidades, mas que o direito tributário enquanto ramo jurídico seja entendido como instrumento para a consecução de finalidades outras que não somente a arrecadatória fiscal.

Neste sentido, as imunidades tributárias seriam compreendidas como exemplo dessa instrumentalização, pois o legislador já elegeu previamente os fins a serem perseguidos pela ordem jurídica, como se observa da leitura do artigo 3º da Constituição Federal, que elenca os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil⁵

Assim, ao optar por não tributar determinados fatos, a Constituição o faz por razões específicas, com o escopo de consumir fins que talvez não fossem alcançados de outra maneira⁶,

⁵ Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁶ O caráter instrumental das imunidades é reconhecido também pelo Supremo Tribunal Federal, como se verifica na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7-DF, nos autos da qual o Ministro Sepúlveda Pertence dispõe: “É que, ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas, na alínea b, aos ‘templos de qualquer culto’, na letra c, ao ‘patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos’, e, na letra d, a ‘livros, jornais, periódicos e o papel destinados a sua impressão’, constituem, todas elas, **instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante**”. O Ministro Celso de Mello também se manifestou expressamente sobre a instrumentalidade da norma imunizante: “A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da com-

de modo que o Direito Tributário não se constitua enquanto limite ao alcance das finalidades e objetivos constitucionais. (ADAMY, 2012, p. 304)

Entende-se, à vista disso, que a imunidade atua como instrumento de preservação dos valores tidos como relevantes pelo constituinte. A norma imunizante, portanto, é importante instrumento que participa e age para a justiça tributária em razão da conexão existente com os direitos fundamentais e valores que visa resguardar.

Nesse contexto, pode-se afirmar que:

[...] a justificativa para a existência de normas imunizantes está ligada a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com o escopo de garantir as liberdades individuais via exoneração de tributos para não embaraçar a existência de direitos socialmente relevantes. (PERES, 2003, p.2)

Cabe pontuar que a imunidade tributária não é um favor fiscal e tampouco uma espécie de benefício, e sim norma constitucional que objetiva promover a proteção dos valores tidos como primordiais numa sociedade democraticamente organizada.

Como já dito, as imunidades tributárias se configuram enquanto normas denegatórias de competência, no sentido de que reduzem o âmbito de atuação legislativa de um ente federado. Assim, é possível dizer que, enquanto norma negativa de competência ou limitante, a imunidade tributária assume o comportamento de prestigiar as atuações dos particulares que possuem significado para a comunidade geral – como se observa da atuação dos templos de qualquer culto, e entidades assistenciais, por exemplo – facilitando o cumprimento dos deveres do Estado elencados na Constituição Federal (BRAGA, 2013, p. 28).

Por essa razão é que - tanto a doutrina quanto a jurisprudência - em especial o Supremo Tribunal Federal, como intérprete da Constituição - entendem que “as imunidades tributárias são um exemplo privilegiado da instrumentalização do direito tributário” (ADAMY, 2012, p. 309).

Para além do caráter de instrumentalização do direito tributário para se alcançar os objetivos traçados no texto constitucional, especificamente, as imunidades tem por característica serem essenciais para a preservação dos direitos fundamentais, como mencionado anteriormente. Isso porque a tributação pode recair sobre determinadas atividades de modo a ocasionar um desestímulo ou até mesmo impedir a prática de determinados direitos fundamentais.

petência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.” (ADI 939-7. STF, Relator: Ministro Sydney Sanches, julgado em 15.12.93, in DJ 18.03.94.

Sobre o caráter essencial das imunidades, Regina Helena Costa (2015) discorre sobre o “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”, que é construído a partir da compreensão de que os direitos fundamentais não podem ter sua fruição impedida em razão da tributação. Por este motivo, através do instituto da imunidade tributária, garantias fundamentais que estão positivadas no texto constitucional são preservadas.

Leciona a autora que:

“Assim, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos. Em outras palavras, se o ordenamento jurídico constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício, mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.” (COSTA, 2015, p. 79)

Ademais, as imunidades, como dito, foram criadas com o objetivo de proteger princípios consagrados pela Constituição brasileira, tais como a liberdade de organização partidária e sindical (Imunidade dos partidos políticos), a livre manifestação do pensamento, a livre expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação (Imunidade dos livros, jornais e periódicos), e a liberdade religiosa, com a imunidade tributária dos templos, objeto de estudo do presente trabalho (COSTA, 2015, p. 80).

Sobre a proteção dos valores constitucionais através da edição de normas imunizantes, pertinente os ensinamentos de Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto:

As tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens sobre os quais não têm as pessoas políticas competência tributária são reveladores de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados. O Constituinte, ao estabelecer no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que hão de ser protegidos pela ordem jurídica: expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição. (2001, p.59)

Assim, considerando que o objeto de estudo do presente trabalho é a imunidade dos templos de qualquer culto, ao analisarmos o caráter de preservação de direitos fundamentais, o que temos é que referida imunidade se presta a preservar e garantir a liberdade de crença e culto. A medida em que emite um comando constitucional ao legislador no sentido de não tributar certos fatos e situações, em decorrência de valores protegidos.

Neste sentido, a imunidade tributária dos templos, como dito, tem o escopo de garantir o direito fundamental à liberdade de crença e culto, na medida em que delimita a esfera de

atuação fiscal dos Entes Federados, no sentido de proibir a instituição de impostos sobre fatos geradores que guardem relação com a atividade religiosa. Observa-se, então, que a imunidade possui um caráter instrumental no Direito Constitucional Tributário, pois age como mecanismo de salvaguarda de valores tidos como essenciais.

Considerando, portanto, o caráter garantidor da imunidade religiosa, é importante analisar a presença do instituto nos textos constitucionais brasileiros, a fim de que seja possível apurar a dimensão do enunciado normativo, e então, compreender a extensão de aplicabilidade que é conferida atualmente pela jurisprudência nacional a essa garantia.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 O instituto da imunidade tributária nas Constituições Brasileiras

Enquanto mecanismo de instrumentalização do direito tributário, a imunidade dos templos de qualquer culto surgiu expressamente no texto constitucional na Constituição de 1946, notadamente em razão do retorno das liberdades individuais e garantias, pós período ditatorial e, desde então, está presente nos sucessivos textos constitucionais que se seguiram, como forma de preservar os direitos fundamentais da liberdade de crença e culto da maneira mais ampla possível.

Como mencionado, o surgimento do instituto se deu com o advento da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, no artigo 31 de onde se lê que aos entes federados é vedado lançar impostos sobre templos de qualquer culto. Ademais, o artigo 141, §7º assegurava aos cidadãos a liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, criada durante o Regime Militar, a imunidade dos templos de qualquer culto se encontra positivada no artigo 20, III, de onde se lê: “Art. 20 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – criar imposto sobre: b) templos de qualquer culto”. Além disso, o constituinte buscou assegurar a liberdade ao exercício dos cultos religiosos com a edição do artigo 150, §5º.

Finalmente, com o advento da Constituição Federal de 1988, no que diz respeito à tributação e ao orçamento, a Carta Maior estruturou o Sistema Tributário Nacional, de modo que foi reservada uma seção referente às limitações ao poder de tributar, em que está presente no artigo 150, VI, 'b' a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Como é sabido, a Constituição de 1988 surge em um contexto de reconquista da democracia, momento em que o Brasil foi alçado a Estado Democrático de Direito. Nesse cenário coube - ao constituinte - implementar no texto constitucional direitos fundamentais do homem, em resposta às demandas advindas da sociedade. Sobre o período em comento, Eloi Cesar Daneli Filho e Liton Lanes Pilau Sobrinho dissertam que o novo texto constitucional foi o resultado de uma luta pela democracia, empreendida em face do autoritarismo presente no regime militar, período em que houve grande supressão das liberdades (2010, p. 9).

3.2 A liberdade religiosa enquanto direito fundamental

Como mencionado, as imunidades constitucionais são normas limitadoras de competência que têm como propósito proteger determinado valor ou direito da incidência tributária e, via de consequência, de eventual arbitrariedade da autoridade estatal.

Nesse contexto, entende-se que nos termos da Constituição Republicana de 1988, a imunidade dos templos religiosos possui relação com a promoção da liberdade de crença e de culto, direito fundamental assegurado pela Carta Magna em seu artigo 5º, VI, configurando como direito individual de todos os cidadãos (COSTA, 2014).

Isso porque a liberdade de religião é um direito fundamental reconhecido em muitos ordenamentos jurídicos e que está presente na Declaração Universal dos Direitos Humanos, expressamente ratificada pelo Brasil, segundo a qual:

"Todo o homem tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular."(Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948, p.4)

Do exposto, pode-se aduzir que a imunidade objetiva impedir que, através de suas normas tributárias, o Estado fomenta ou desestimule a realização de práticas religiosas, uma vez que a imunidade tem como fundamento principal o dever do Estado de garantia da liberdade religiosa. Por esta razão, segundo a doutrina clássica, a liberdade religiosa é enquadrada como direito fundamental de primeira geração, constituindo-se em um direito que demanda uma prestação negativa do Estado, um dever geral de abstenção. (ALVES, 2008, p.3571)

A liberdade religiosa, direito fundamental em que se alicerça a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, está positivada no inciso VI, do artigo 5º, do texto constitucional, onde se lê: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos, e garantida, na forma de lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias.”

Sobre o direito fundamental à liberdade de crença e de culto, mister destacar os ensinamentos do constitucionalista José Afonso da Silva:

Liberdade de culto: a religião não é apenas sentimento sagrado puro. Não se realiza na simples contemplação do ente sagrado, não é a simples adoração de Deus. Ao contrário, ao lado de um corpo de doutrina, sua característica básica se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida. (2005, p. 249)

Saliente-se, ainda que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ser usada pelo Estado para servir sob qualquer pretexto de auxílio à atividade religiosa, considerando o caráter laico estatal.

Por outro lado, garante-se a imunidade tributária em relação aos impostos, como forma de garantia à liberdade religiosa, por respeito jurídico à importância da fé para o ser humano, e também em respeito ao exercício da religiosidade pelos cidadãos.

Como resta configurado, para o exercício pleno do direito fundamental à liberdade religiosa, segundo os ditames constitucionais, não pode haver embaraço à prática religiosa, tampouco a imposição de requisitos que sejam óbices a manifestação religiosa. Conforme as lições de CARVALHO (2013) a imunidade dos templos de qualquer culto é a reafirmação do princípio da liberdade de crença e da prática religiosa, que a Constituição prestigia no artigo 5º, VI a VIII. Por esta razão, nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão.

3.3 Da laicidade do Estado

O conceito do termo laico faz referência à noção de neutralidade, indiferença, de maneira que o Estado não interfere na liberdade de escolha religiosa dos cidadãos, tampouco possui uma religião oficial (CARVALHO, 2010).

Assim, é possível entender que a laicidade consiste na garantia religiosa e da não submissão pública a normas religiosas, bem como rejeição da discriminação, inserida em um contexto em que a legitimação do Estado não se encontra mais no divino, mas na legitimação democrática constitucional.

Isso significa que, em um Estado conhecido como “laico”, todos os credos devem ser respeitados, sem distinção ou preferência, de maneira que o Estado não promova meios de incentivar determinada religião em detrimento de outra. É o que se depreende da análise do artigo 19, inciso I, da CF/88, nos termos do qual:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

Nesse sentido, entende-se que o caráter laico atribuído ao Estado pela Constituição Republicana de 1988 é pautado em dois princípios base: o Estado não pode estabelecer cultos ou

igrejas ou embaraçar-lhes o funcionamento; e o Estado não pode subvencionar cultos ou igrejas (MARTON, 2013, p. 3).

Isso significa, portanto, que independente da religião ou crença daqueles que representam (Poderes Executivo, Legislativo ou Judiciário), o Estado Brasileiro deve se manter, em sua essência, como um estado neutro, laico, que permite o exercício de todas as crenças religiosas ao mesmo tempo em que não fomenta ou promova qualquer uma delas.

Tal norma tem um propósito claro de existir: garantir o exercício da liberdade individual de crença, uma garantia fundamental protegida e resguardada pela Constituição da República Federativa do Brasil.

Nesse sentido, a liberdade religiosa é compreendida, sob um aspecto, como uma questão de igualdade, e dessa maneira, diz respeito ao ambiente em que se possa viver com liberdade. Para alguns autores, a liberdade de religião precisa, inclusive, ser protegida por direitos especiais ou acomodações, como é o caso da proteção através do instituto das imunidades, o que evidencia o papel das instituições à proteção da religião, cujos custos devem ser suportados por todos.

Dessa maneira, segundo ROSA, “o governo que respeita a liberdade assim compreendida é secular, e o é por agir com justiça quanto à religião” (2018, p. 220).

3.4 Função da imunidade dos “Templos de qualquer culto”

Como pontuado anteriormente, a imunidade dos templos de qualquer culto consiste em uma manifestação de garantia material em proveito da liberdade de culto e de crenças religiosas, tendo em vista a ordem constitucional ter se pautado pela laicidade do Estado, conforme consta expressamente na já referida “cláusula do não estabelecimento” prevista pelo artigo 19, I, do texto constitucional⁷

Assim sendo, a imunidade em voga é uma garantia material ao artigo 5º, incisos VI, VII e VIII, que salvaguardam a liberdade de consciência e de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, com proteção dos locais de culto e suas liturgias, sem discriminação de nenhuma espécie, conforme preconiza o art. 3º, IV, da Constituição Federal. (BRASIL, 1988) De tal

⁷ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público. (...)

sorte, que o que fundamenta a imunidade é o exercício do direito fundamental à liberdade religiosa e de crença.

Como observou Aliomar Baleeiro:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza (2010, p.504).

Como se anota dos ensinamentos de Baleeiro, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrange os impostos que, por terem implicações econômicas, acabariam por reduzir o patrimônio, ou seja, a renda auferida pelas instituições religiosas, o que por via de consequência minaria a receita que seria destinada às atividades relacionadas ao próprio exercício religioso (BALEEIRO, 2010).

Esse aspecto é importante pois, quando observadas religiões tidas como minoritárias no Brasil, é possível inferir que a eventual incidência de determinados impostos tais como o IPTU⁸ (Imposto Predial e Territorial Urbano) incidente sobre os imóveis urbanos de sua propriedade, ou ITCD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos) incidente sobre as doações recebidas de fiéis, ou Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos auferidos, entre outros, poderia tornar-se um impedimento ao próprio exercício de culto, porquanto, a depender do valor a ser pago, tornar-se-ia excessivamente oneroso para a instituição religiosa suportar referido ônus sem comprometer as próprias atividades litúrgicas.

Afinal, existe uma presunção de que por determinadas vezes, a receita arrecada com as contribuições voluntárias dos religiosos é revertida integralmente para a manutenção do templo, em despesas como o custeio da energia elétrica e pequenos reparos que o edifício eventualmente necessite.

Por esta razão é que se evidencia o caráter garantidor da imunidade tributária, de modo a permitir que todas as manifestações religiosas – e não apenas aquelas que detenham maior

⁸ Para melhor elucidação dessa espécie tributária, vale consultar os ensinamentos de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: “O IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – tem como fatos geradores a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. [...] Entende-se que o conceito do IPTU está pressuposto na Constituição Federal, sendo a propriedade a revelação de riqueza capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto.” PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 10. ed., rev. e atual. Porto Alegre, Liv. do Advogado, 2016. 493

fomento ou possuam maior influência – tenham condições de manutenção e continuidade dos rituais litúrgicos.

Como bem assinalou Aliomar Baleeiro:

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de sírios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo possível num país de imigração, onde já se situaram núcleos protestantes, budistas, israelitas, maometanos, xintoístas e sempre existiram feiticistas de fundo afro-brasileiro (2010, p.502).

Para além do viés econômico – ou seja, de evitar que o custo dos tributos seja um óbice ao exercício da liberdade religiosa – é importante considerar que a referida imunidade constitucional também visa impedir que determinadas instituições religiosas ou entidades de manifestação de crenças sofram perseguições ou abusos de autoridade disfarçados pela atividade fiscalizatória/tributária.

Nesta senda, pertinente mencionar que, segundo pesquisas, algumas religiões brasileiras, tais quais as de matrizes indígenas ou africanas, por vezes encontram dificuldades de acesso quando requerem que a imunidade tributária seja aplicada, de modo que sobre o local de culto de tais religiões não haja incidência do IPTU.

É o que se conclui da análise do documento técnico denominado "Demandas e reivindicações dos povos e comunidades tradicionais de matriz africana de terreiro", elaborado por Taís Diniz Garone, que apresenta resultados do levantamento e sistematização das demandas dos povos e comunidades tradicionais nas conferências para promoção da igualdade racial⁹

No documento, enfatizou-se o enfrentamento constante que os Templos Sagrados de Religiosidade de Matriz Africana encontram para que a imunidade tributária seja reconhecida, e que em razão disso, as entidades acabam tendo que arcar com toda a carga fiscal incidente sobre imóveis existentes e atividades desempenhadas.

A título de exemplo da problemática aludida, cite-se o Projeto de Lei 461/2017¹⁰, de autoria das vereadoras Aúrea Carolina e Cida Falabella, apresentado recentemente pelo Partido

⁹ Demandas e reivindicações dos povos e comunidades tradicionais de matriz africana e de terreiro / elaboração de Taís Diniz Garone – Documento eletrônico – Brasília: Ministério dos Direitos Humanos, 2018, 223 p.

¹⁰ MINAS GERAIS. Câmara Municipal de Belo Horizonte. PL 461/2017. Altera a Lei nº 8.291, de 29 de dezembro de 2001, que “institui o mapa de valores genéricos destinado a apuração de valor venal de imóveis para lançamento do IPTU, altera a tabela III da Lei nº 5.641/89, altera a Lei nº 7.633/98 e dá outras providências”. Disponível em: <<https://www.cmbh.mg.gov.br/vereadores/cida-falabella/projetos>> . Acesso em: 27. maio. 2019. Texto Original.

Socialismo e Liberdade (PSOL) à Câmara Municipal de Belo Horizonte visando garantir as efetivação e concretização da imunidade religiosa para todas as instituições, seja qual for a crença professada. A justificativa que embasa referido projeto de lei é a de que a legislação da cidade de Belo Horizonte, que regulamenta a incidência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto por meio da Lei nº8.291/2001 e do Decreto nº11.065/2002, estabeleceu requisitos que impossibilitam o acesso à imunidade "principalmente por religiões de matrizes indígenas e afro-brasileiras, uma vez que suas especificidades socioculturais não são contempladas, mas excluídas pelas construções normativas."

Entre as razões apresentadas na justificativa do projeto de lei, estão a exigência de apresentação de cópia autenticada de documento que comprova que o imóvel está cedido pelo respectivo proprietário, indicado no Cadastro Imobiliário Municipal, à entidade religiosa para ocupação do templo, e também relatório de atividades sócio-assistenciais desenvolvidas pela entidade religiosa, ou cópia autenticada do comprovante de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social. Procedimentos burocráticos que fazem com que o acesso ao reconhecimento ao direito de fruição à imunidade religiosa, torne-se excessivamente demorado.

Por este motivo, por compreender o caráter garantidor da imunidade dos templos, não é o objetivo desse estudo debater ou advogar pelo fim da presente limitação ao poder de tributar.

Entretanto, para entender os desdobramentos da imunidade religiosa no cenário jurídico, faz-se necessária a explanação das delimitações conceituais que abarcam o instituto normativo em análise. Como se verá, existe vasta discussão jurisprudencial e doutrinária acerca da conceituação do termo templo, e sobre quais bens recaem a imunidade em tela, ou seja, sobre a extensão de sua aceção.

3.5 Dificuldades conceituais

3.5.1 Templos

Considerando o propósito que circunda o instituto das imunidades – qual seja o de resguardar determinado valor que seja caro à ordem jurídica e social – o presente trabalho pretende debruçar-se sobre os limites e extensão da chamada “imunidade religiosa”, especificamente prevista no art. 150, VI, b da CR/188, segundo o qual:

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;

Conforme se nota, o texto constitucional, ao definir que serão imunes da incidência de impostos os chamados “templos de qualquer culto”, não apresenta maiores desdobramentos ou definições do que pode ser compreendido como templo, e tampouco como culto, ficando a cargo dos destinatários da norma fazê-lo.

Assim, em vista de elucidar os conceitos doutrinários existentes acerca das acepções de templo, cumpre anotar, conforme dito acima, que o termo “templo” permite diversas acepções semânticas, e que em razão disso, a doutrina diverge no sentido que deve ser atribuído ao vocábulo, e mais propriamente à extensão de sua acepção.

Três são as correntes doutrinárias que procuram conceituar a palavra “templo”. A teoria clássica-restritiva, que considera templo enquanto coisa; a teoria clássico-liberal, que por sua vez, determina templo enquanto atividade, e finalmente, a teoria moderna, que carrega um entendimento de templo enquanto entidade. (SABBAG, 2017, p. 427)

Principiando pela corrente doutrinária que se inclinou pela teoria clássico-restritiva (templo-coisa), este deve ser entendido e conceituado como os locais propriamente ditos em que se realizam os rituais religiosos. Para esta teoria e seus adeptos, somente o edifício em que se cumprem os cultos devem ser considerados como templos, tão e somente o local em que se realize a liturgia. Neste ensejo, Paulo de Barros Carvalho conceitua templo de maneira que “as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos”. (CARVALHO, 2013, p. 195)

Isto posto, a partir da análise de incidência e aplicabilidade da imunidade tributária no que tange aos templos de qualquer culto, a partir do prisma da teoria clássico-restritiva, a imunidade seria aplicada somente ao local físico, ao edifício propriamente dito, seja ele terreno ou prédio construído, onde se realizem os rituais litúrgicos.

Assim, estariam imunes da incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU (ou ITR, caso se tratasse de imóvel rural), somente o espaço físico onde for professada aquela crença (igreja, basílica, terreiro, centro, mesquita, etc), não se estendendo ao local de residência do pároco, por exemplo, pois nos moldes desta teoria, a casa do sacerdote não é o edifício em que se cumprem os ritos litúrgicos.¹¹

¹¹ Antes do advento da Constituição Federal de 88, a imunidade dos templos de qualquer culto, era aplicada segundo os ditames da teoria clássico-restritiva (templo-coisa), de modo que, no julgado a seguir, a imunidade só alcançou o local em que estava instalado a igreja, não se aplicando ao terreno e demais lotes, ainda que anexos ao local do culto. Ementa: A IMUNIDADE ESTATUIDA

Para os doutrinadores que optam pela teoria clássico-liberal (templo-atividade), não se deve considerar templo somente o edifício propriamente dito onde se celebra a cerimônia pública, mas também as dependências contíguas desde que relacionadas com a atividade eclesial, e sem fins de exploração econômica (BALEEIRO, 2006, p. 311).

Desta feita, os templos não são compreendidos apenas como os locais destinados à celebração dos cultos, mas também os anexos, entendendo-se por estes últimos locais que viabilizam o culto ou são decorrentes dele (CARRAZZA, 2007, p. 732). Disto decorre que templo, portanto, é tudo aquilo que, direta ou indiretamente, esteja ligado com a respectiva atividade religiosa.

Por fim, a terceira teoria, conhecida como “moderna” (templo-entidade), optou pela terminologia “entidade”, pois considera-se que este é o termo que mais se aproxima de uma concepção de “organização religiosa”, cujo objetivo diz respeito à manutenção dos templos, possuindo “acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio ‘estado de ser’, a ‘existência’, vista em si mesma.” (SABBAG, 2017, p. 321).

Conforme se nota, de acordo com essa última perspectiva, o templo abrange, não somente a construção em si, mas toda a estrutura que serve de sustentação para a continuidade da atividade litúrgica e professar a fé, como a casa do pároco, a renda advinda de eventos criados para angariar fundos para o culto, o terreno usado como estacionamento para os fiéis.

Tais informações são relevantes porque, na medida em que se compreende qual é a efetiva acepção do conceito de “templo” adotado pelo texto constitucional, melhor se percebe o alcance da imunidade religiosa ora discutida.

Com base nessa concepção moderna de templo-entidade é que o Supremo Tribunal Federal conferiu interpretação ainda mais extensiva da aplicabilidade do instituto da imunidade religiosa, de maneira que, em um caso paradigmático entendeu ser cabível o reconhecimento da imunidade nos casos em que a igreja possua lotes vagos ou até mesmo casas dadas em locação comercial.

É importante frisar que, como se verá, tal entendimento não é pacífico na doutrina e tampouco na jurisprudência atual.

NO ART. 31,5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, E 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, STF. Rel. Min. Ribeiro da Costa, Segunda Turma, Data do julgamento: 31-12-1953)

3.5.2 Culto

Além da divergência acerca do conceito de “templo”, não restam dúvidas de que a Constituição Federal também deixou a cargo do intérprete desenvolver a melhor compreensão do conceito de “culto”, porquanto somente a partir dessa definição é possível aferir quais entidades ou manifestações de crença podem efetivamente se beneficiar da imunidade tributária.

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

Por mais difícil que seja conceituar o que seja “culto”, há um consenso em toda a doutrina de que possa ser entendido como uma manifestação de religiosidade e de fé. Nas palavras de Eduardo Sabbag, “culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional” (2017, p.323).

Com precisão leciona o jurista Roque Antônio Carrazza sobre a acepção de culto:

“Uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar; de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer; que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionista etc.). Também merecem essa qualificação as comunidades judaicas e muçulmanas, que, embora se caracterizem pela dispersão e multiplicidade e se relacionem mais por vínculos religiosos que do jurídicos, possuem uma fé comum.” (2015, p. 67)

Conforme se vê pelos conceitos acima, não há um consenso acerca da expansão dos conceitos trazidos no texto constitucional, mormente no que diz respeito aos contornos que o termo templo recebe, de acordo com as divergências doutrinárias.

No posicionamento de interpretação mais abrangente (templo-entidade), que abarca todo o patrimônio das entidades religiosas, foi que o STF fundamentou seu julgamento paradigmático, opondo apenas um contraponto, no sentido de que atividades desempenhadas não podem ferir o princípio da Livre Iniciativa, e que somente nesses casos é que o gozo da imunidade religiosa estaria obstado.

4 ALCANCE DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A INTERPRETAÇÃO DO STF ACERCA DO TEMA

Realizadas as explanações acerca do tema imunidade tributária dos templos, e compreendida sua importância para a garantia do direito fundamental à liberdade de crença e de culto, se faz necessária a análise da aplicabilidade do instituto na jurisprudência brasileira.

Para tanto, é importante considerar que, conforme já mencionado no tópico anterior, a doutrina e a jurisprudência – sobretudo o STF – vêm adotando de forma majoritária o conceito de templo-entidade. Por essa razão, entende-se que a imunidade tributária atinge não apenas a estrutura física, mas abrange também o patrimônio, renda e serviços por ela oferecidos, com a condição de as atividades realizadas estarem relacionadas ao fomento da atividade religiosa.

Tal interpretação já vinha sendo construída pela doutrina especializada¹² e pela jurisprudência esparsa ao longo dos anos, mas foi com o Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, julgado pelo STF em meados de 2002, que a interpretação ampliativa da aplicabilidade da imunidade tributária consolidou-se de forma mais efetiva.

Nos termos daquele julgado, o STF firmou o posicionamento de que lotes vagos e prédios comerciais de propriedade das entidades religiosas que estivessem locados a terceiros também estariam no território de abrangência da imunidade dos templos.

Para fundamentar referido entendimento, o STF embasou-se em julgados anteriores que tratavam da mesma temática da imunidade, porém para as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, conforme será melhor demonstrado nesse trabalho.

Ocorre que, de acordo com o §4º do art. 150 da Constituição Federal, a referida imunidade se aplicaria somente em relação ao “patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, fato que acabou gerando um imbróglio.

Isso porque, nos termos do referido dispositivo – também constitucional – para que a regra da não tributação seja aplicada, o templo deve aplicar os recursos obtidos na prática das finalidades primeiras da prática religiosa, de modo que o constituinte, com a edição do dispositivo visou impedir que negócios lucrativos e que não guardam relação com as finalidades essenciais dos templos ficassem imunes de tributação.

¹² Como defensores dessa concepção, aproximam-se José Eduardo Sores de Melo, Marco Aurélio Greco, e Celso Ribeiro Bastos.

Não obstante, não há no ordenamento jurídico brasileiro qualquer normativa que autorize ou estabeleça critérios necessários para perquirir se os recursos arrecadados com a locação de imóveis a terceiros – ou com outras atividades diversas daquela atividade principal/religiosa – estão efetivamente sendo destinados às finalidades essenciais dessas instituições.

Dessa maneira, torna-se excessivamente dificultosa a análise do que venha a ser considerado como finalidade essencial, o que por certo gera insegurança jurídica nos casos que se apresentam para o judiciário brasileiro. Ademais, a interpretação excessivamente ampliativa oferecida pelo Supremo Tribunal Federal, conferida a aplicabilidade da imunidade dos templos, pode ocasionar desvios de finalidade em função da criação de instituições com propósitos diversos das finalidades essenciais religiosas, ao mesmo tempo em que, como evidenciado acima, religiões tidas como minoritárias encontram óbices para terem seu direito de gozo reconhecido.

4.1 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: o Recurso Extraordinário 325.822-2- SP e outros casos paradigmáticos

Como dito alhures, o texto constitucional conferiu à imunidade dos templos de qualquer culto aplicabilidade restrita, atribuída pelo §4º do artigo 150, de modo que apenas gozariam de imunidade o patrimônio, renda ou serviços que fossem relacionados com suas finalidades essenciais.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal veio com o tempo alterando o seu entendimento anterior¹³, de modo a estender a interpretação da aplicabilidade da imunidade dos templos sob o pálio da imunidade das entidades de assistência social, constante do inciso VI, alínea ‘c’ do referido artigo.

Para fins de compreensão de como essa ampliação interpretativa se deu, cumpre trazer à baila a exposição do caso que ensejou a mudança de entendimento.

A instituição “Mitra Diocesana de Jales/SP” interpôs o Recurso Extraordinário n. 325.822-2¹⁴ em face do Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que entendeu não ser a imunidade extensiva a todos os bens da Mitra, compreendendo Diocese e Paróquias, a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, ‘b’, e §4º da Constituição de 88, e limitou a aplicação, na

¹³ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade dos templos de qualquer culto era restrita, limitada ao edifício e a outros objetos que lhe pertencerem, seguia a teoria clássica-restritiva. Como se nota do Recurso Extraordinário n. 21.826, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Ribeiro da Costa, julgado em 02.07.53, p. 16.099.

¹⁴ Recurso Extraordinário n. 325.822, STF, Tribunal Pleno, Relator original: Ministro Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18.12.2002, DJ 14.05.2004

esfera municipal, aos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente às finalidades essenciais.

O entendimento alicerçou-se na compreensão de que os demais prédios de propriedade da entidade estariam desvinculados das finalidades essenciais da instituição, porquanto seriam “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”. No mais, o Acórdão recorrido teve por fundamento ainda, o entendimento de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, sobretudo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal.

Em contrapartida, a Mitra amparou o recurso na tese de que todos os seus bens imóveis estariam cobertos pela imunidade tributária porque, cada um a seu modo, estaria destinado à consecução dos objetivos institucionais da Diocese, ligados à “prática da doutrina cristã e ao desempenho de funções do Estado, na área social (STF, RE 325.822, 2002).”

Por serem destinados à locação por terceiros, o TJSP havia considerado que os imóveis supracitados não possuíam relação com a finalidade essencial da igreja, sendo passíveis, portanto, da incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU.

No entanto, apesar do entendimento anterior do TJSP, o STF decidiu, por 7 votos a 4, que os templos de qualquer culto fazem jus ao gozo da imunidade tributária no que diz respeito aos imóveis dados em locação, bem como lotes vagos. E para tanto, firmou entendimento de que, segundo voto do Redator do Acórdão, Ministro Gilmar Mendes, deve-se realizar uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, considerando que o §4º do artigo 150 equiparou as imunidades ao fazer menção expressa a elas, firmando o entendimento de que a Constituição equiparou ambas as imunidades – dos templos de qualquer culto, e das entidades de educação e assistência social.

Destaca-se que quando do julgamento do RE, consta no relatório do Acórdão, que a Subprocuradoria-Geral da República, emitiu parecer favorável ao provimento do recurso, fundamentando o posicionamento no RE 237.718, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, que tratava sobre a aplicabilidade da imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social, de modo a averiguar a possibilidade da incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU – sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, cuja renda é destinada às finalidades essenciais da entidade.

O referido caso utilizado como paradigma (RE 237.718), no entanto, tratava-se da imunidade das entidades de assistência social e não dos templos de qualquer culto, como é o caso do julgamento do RE 325.822 que estava em julgamento.

No RE 237.718-6, o relator Ministro Sepúlveda Pertence prolatou voto vencedor no sentido de não conhecer o Recurso Extraordinário. O Acórdão tem a seguinte ementa:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando, alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Um dos fundamentos invocados para a decisão repousou no entendimento de que as entidades de assistência social perseguem finalidades que também se inserem nos objetivos do Estado, e exigir delas o pagamento de impostos significaria diminuir a capacidade dessas instituições de atingir suas finalidades essenciais.

Por esta razão, o i. ministro Ilmar Galvão, fundamentou seu voto, segundo o entendimento de que não haveria que se realizar uma interpretação ampliativa à matéria sob o pálio da alínea ‘c’ (entidades de assistência social), pois seria difícil identificar no conceito de “templos de qualquer culto” lotes vagos e prédios comerciais dados em locação.¹⁵

Quanto ao §4º, o ministro afirmou que o dispositivo deveria ser aplicado à alínea ‘b’ no que coubesse, ou seja, no sentido de que a imunidade deveria compreender também as rendas advindas das contribuições dos fiéis e outras remunerações eventualmente oriundas de eventos religiosos realizados, uma vez que relacionados com as finalidades essenciais. Entretanto, entendeu que considerando que imóveis locados não guardariam relação com a prática do culto e, portanto, não haveria que se falar em extensão da aplicabilidade (STF, RE 325.822, 2002).

Assim, o relator original do RE chegou a negar provimento ao recurso, fundamentando seu voto nos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, conforme se vê:

No que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc. Agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouco versados, então a questão passa a quadrar-se nos lindes da imunidade

¹⁵ RE Nº 325.822/SP, Pleno, Relator Original Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.2004.

das instituições de educação e assistência, obstando aos municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente ao predial e territorial urbano. Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto (COELHO apud RE 325.822, 2002).¹⁶

Como se nota, em que pese o ministro Ilmar Galvão se mostrar adepto à teoria clássico-liberal que interpreta o sentido de templo enquanto templo-atividade, entendeu que no caso do RE não seria possível realizar uma interpretação extensiva, posto que “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”, não guardam, a seu ver, relação com as atividades eclesiásticas ou essenciais para a manutenção da fé (STF, RE 325.822, 2002).

Importante mencionar, ainda, trecho do voto do ministro Sepúlveda Pertence, ao concluir que “todo favor dado, portanto, a instituições religiosas há de estar intrinsecamente ligado e, conseqüentemente, adstrito, ao valor constitucional que se visa a proteger, a liberdade de culto” e que, justamente pela diferença existente entre as imunidades, é que há a separação nos incisos (STF, RE 325.822, 2002).

O ministro alegou ainda que as imunidades das alíneas ‘b’ e ‘c’ seriam distintas, posto que as instituições de educação e de assistência social desenvolvem atividades que o Estado deseja estimular, ao passo que os templos desenvolvem atividades que o Estado não deve estimular, senão apenas tolerar. Assim, considerando a necessidade de interpretar o art. 150, §4º, de acordo com o caráter laico do Estado, entendeu o ministro que a imunidade não poderia ser estendida aos imóveis dados em locação (STF, RE 325.822, 2002).

Não obstante, diante da utilização de seu voto no RE 237.718-6 como precedente e fundamento para a ampliação da aplicabilidade da imunidade dos templos de qualquer culto, de forma a abranger os imóveis dados em locação comercial e lotes vagos, afirmou que “o voto proferido por mim, no RE 237.718-6, vem contra, e não a favor, da tese do recurso. Nele claramente distingui a situação de ordens e seitas religiosas de qualquer espécie”. Afirmou ainda que, “Não consigo sobrepor, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade.” (STF, RE 325.822, 2002)

¹⁶ Nesse mesmo sentido, é o entendimento de Hugo Brito de Machado: “Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. 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 desta. Prédios alugados, por exemplo, assim, como respectivos rendimentos, podem ser tributados.” (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 20ª edição, p. 245/246)

Entretanto, os votos dos Ministros Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Ellen Gracie e Carlos Velloso foram vencidos, e o RE 325.822 foi julgado procedente, para definir que a incidência da imunidade dos templos de qualquer culto se estenderia aos prédios comerciais a terceiros e aos lotes vagos, independente de haver ou não análise da destinação dos recursos arrecadados pelas referidas entidades.

A procedência do recurso foi construída, como dito anteriormente, sob o entendimento de que as alíneas 'b' e 'c' devem ser equiparadas, por força do que dispõe o §4º do artigo 150 da CF/88, conforme trecho do voto vencedor, proferido pelo redator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes.

No voto proferido, o ministro advogou no sentido que a Constituição “quis fazer uma equiparação entre as alíneas ‘b’ e ‘c’.” A partir disso, foi afirmado que “o dispositivo do art. 150, VI, ‘b’, há de ser lido com o vetor interpretativo do §4º deste mesmo artigo da Constituição”. E concluiu asseverando que “o disposto no §4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’”. É o se conclui da leitura do voto vencedor:

Pois bem. Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do artigo 150, VI, ‘b’, há de ser lido com o vetor interpretativo do §4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra ‘b’ se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra ‘c’, ao patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto no §4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’.

Nestes termos, dou provimento ao recurso extraordinário.

Sobre o RE em análise, cabe transcrever o comentário de Helenilson Cunha Pontes:

A questão dividiu a Corte (sete contra quatro). No entanto, prevaleceu o entendimento de que a imunidade tributária deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também ao patrimônio, a renda, e os serviços relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa. Esta conclusão derivou da interpretação do artigo 150, §4º da Carta Política, segundo a qual a vedação à cobrança de impostos de "templos de qualquer culto", contida no mesmo artigo 150, inciso VI, letra b, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidade essenciais da entidade religiosa.

[...]

Na visão do Supremo Tribunal Federal, ao se referir a "patrimônio, renda ou serviços", o artigo 150, §4º (que se remete ao inciso VI, alínea b do mesmo artigo, onde está a imunidade dos templos) acabou por conferir uma conotação ampliada no sentido da imunidade tributária religiosa, apoiando-a não mais no sentido da palavra "templo", mas na destinação que a entidade religiosa dará

ao seu patrimônio, renda ou serviços. Assim, imóveis de propriedade da entidade religiosa, embora alugados, isto é, não aplicados diretamente na prática do culto religiosa, estarão alcançados pela imunidade tributária (livres, assim, da incidência do IPTU) se os rendimentos dos aluguéis forem destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa (2007, 177-178)

É importante destacar, no entanto, que no caso da imunidade das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos previstos pela alínea “c” do art. 150, VI da CR/88 (utilizado como suposto “paradigma” para o RE 325.822), a própria Constituição Federal já estabeleceu previamente a necessidade de regulamentação, por lei, dos requisitos que deveriam ser cumpridos pelas referidas entidades para se valer da imunidade, conforme se vê:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: (...) b-) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei;**

Isso significa que, ainda que ambas as hipóteses de imunidade estivessem previstas no §4º do mesmo art. 150 da CR/88, o fato é que no caso da alínea ‘c’ há um limitador a mais à extensão dessa imunidade que parece ter sido esquecido pelos i. julgadores.

É que, ao regulamentar o referido art. 150, VI, c da CR/88, o Código Tributário Nacional foi categórico ao prever em seu art. 14 uma série de requisitos formais que deveriam ser cumpridos pelas entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos para que possam gozar da referida imunidade.

Em que pese o ministro Gilmar Mendes ter formulado o voto do Recurso Especial paradigmático embasando-se, dentre outras, na doutrina do jurista Ives Gandra, no sentido de que a fruição da imunidade tributária está assegurada quando a atividade realizada pela entidade imune constituir atividade econômica que guarda relação com as finalidade essenciais, e não fere o livre mercado ou configura concorrência desleal.

Assim, conforme se verifica, com a interpretação ampliativa conferida pelo Supremo ao instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, no que diz respeito aos lotes vagos e imóveis comerciais dados em locação, instaurou-se um precedente preocupante, principalmente porque restou extremamente complexo auferir o que é finalidade essencial e o que não é (ao contrário do que ocorre com as entidades de assistência social, em que os objetivos institucionais estão dispostos em estatuto, ou documento similar) mormente, porque, como dito,

não há na legislação complementar maneiras de averiguar a destinação que é dada às receitas arrecadas.

4.2 Interpretação do Art. 150, §4º da CF/88 segundo o STF

Com efeito, nota-se que o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a aplicação da imunidade tributária aos chamados “templos de qualquer culto”, ainda que os bens, renda ou serviços prestados não tenham relação direta com a atividade religiosa, desde que, conforme alega, os recursos sejam destinados à sua “atividade essencial”.

Assim, desonera do IPTU, ainda que sobre imóveis locados, ou utilizados como escritório e residência de membros das entidades; desonera do ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos, ou sobre a renda obtida na prestação de serviços de diversão pública; desonera do IR, ainda que a renda obtida não decorra de doações de fiéis ou outros atos relacionados à crença religiosa. São diversos os julgados que explicitam a interpretação ampliativa do instituto¹⁷

¹⁷ Sobre o tema, colaciono os seguintes julgados do STF, no que diz respeito à aplicação extensiva da imunidade tributária das entidades de assistência social, que serviram como fundamento para o voto no RE 237.718, e que, posteriormente, embasou o parecer favorável da Subprocuradoria-Geral da República no RE 325.822: IMUNIDADE - INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMÓVEIS - ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", § 4º da Constituição Federal. (RE 221.395, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 08/02/2000, DJ 12-05-2000 PP-00028 EMENT VOL-01990-02 PP-00353)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO SOBRE IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA ENTIDADE. ALEGAÇÃO DE QUE O ÔNUS PODE SER TRANSFERIDO AO INQUILINO. A norma inserta no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal prevê a imunidade fiscal das instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais. Tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados. Recurso não conhecido. (RE 257700, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 13/06/2000, DJ 29-09-2000 PP-00098 EMENT VOL-02006-04 PP-00863)

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (RE144900, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 22/04/1997, DJ 26-09-1997 PP-47494 EMENT VOL-01884-02 PP-00412)

Como se percebe, o STF tem reconhecido indistintamente a imunidade dos templos de qualquer culto, entidades religiosas, e das instituições de educação e assistência social mesmo quando realizadas atividades econômicas, tais como locação de imóveis e eventual comercialização de produtos, desde que as rendas auferidas sejam destinadas ao fomento da atividade religiosa.

Entretanto, diferentemente do que acontece com as entidades de assistência social, previstas pelo artigo 150, VI, alínea c, a Constituição Federal não prevê para os chamados “templo de qualquer culto” a aplicação de requisitos extras regulamentados por lei, para que possam efetivamente gozar do benefício da imunidade.

Isso significa que, diferentemente do que ocorre em relação àquelas entidades previstas na alínea ‘c’, em relação às quais haverá um controle da destinação dos recursos arrecadados pelas entidades – até mesmo para que seja possível saber se serão destinados às suas finalidades essenciais – no caso dos templos de qualquer culto não há qualquer instrumento ou ferramenta de controle.

A consequência disso é que, a interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal, em que pese ter considerado os fins primeiros da atividade litúrgica, mostrou-se deficiente, pois equiparou imunidades distintas, que tem finalidades distintas, e buscam tutelar direitos fundamentais também distintos.

Ademais, é importante pontuar que cada imunidade teve uma aspiração teleológica diversa. Enquanto a imunidade das entidades de educação e assistência social tem por objetivo incentivar o desenvolvimento de atividades em que o Estado é insuficiente, ou seja, é norma que limita a competência tributária, e ao mesmo tempo de estímulo às atividades desenvolvidas. Por outro lado, a imunidade dos templos de qualquer culto é meramente assecuratória, ao fundamento de que é norma que busca assegurar o direito fundamental à liberdade de culto e de crença, como exposto alhures. A imunidade religiosa, portanto, não tem esse viés estimulante, que a imunidade das entidades assistenciais carrega.

Não obstante, como se nota da leitura da referida alínea, a própria Constituição condiciona a fruição da imunidade ao atendimento dos “requisitos da lei”. Como a imunidade é uma espécie de limitação constitucional ao poder de tributar, aplica-se o disposto no artigo 146 da Carta. Assim:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I- omissis; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A expressão final “atendidos os requisitos da lei”, significa, atendidos os requisitos da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), cuja eficácia é de lei complementar.

Assim, o CTN estabeleceu os seguintes requisitos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. §1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no §1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. §2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Com efeito, conforme o artigo supracitado, é necessária a ausência de distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou rendas pela entidade assistencial, além disso, a aplicação dos recursos deve se dar de maneira integral no país, também é necessária a manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a exatidão da destinação das receitas obtidas.

Importante mencionar ainda que, no caso daquelas entidades filantrópicas previstas na alínea ‘c’ do art. 150, VI da CR/88, a existência do direito à imunidade não prescinde de autorização administrativa. Quer dizer, caso haja a inobservância dos requisitos legais, a entidade não corre o risco de perder a imunidade, mas tão somente existe a possibilidade de ter suspensa a sua fruição, ou seja, restabelecidos os requisitos, o direito à fruição estará renovado.

A despeito dos requisitos presentes no CTN, no que concerne às entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, o que se nota, é que na maioria dos casos relacionados à imunidade dos templos religiosos, não é realizada uma análise pormenorizada das circunstâncias do caso concreto, tampouco da monta das atividades desenvolvidas por tais entidades imunes.

Como mencionado, a apuração da distribuição das receitas arrecadas pelas entidades religiosas torna-se difícil, uma vez que inexistem requisitos legais a serem cumpridos para que ocorra a dispensa fiscal.

Desta forma, os requisitos impostos pelo Supremo Tribunal Federal para que se conheça a imunidade recíproca nas atividades econômicas não são analisados quando se trata da matéria da imunidade dos templos de qualquer culto da alínea ‘b’ do art. 150, VI.

No que concerne à imunidade religiosa e sua interpretação extensiva de aplicação, verifica-se que a imunidade não pode ser reconhecida para o desempenho de toda e qualquer atividade comercial, ainda que revertidas as receitas para a continuidade da atividade litúrgica.

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha dado interpretação ampliativa da extensão da imunidade dos templos, baseando-se para tanto no instituto da imunidade das entidades de assistência social, é necessário que se faça uma distinção entre os beneficiários de tais imunidades, de maneira que o posicionamento adotado no RE 325.822 nos parece problemático.

Isso porque, embora o dispositivo do art. 150 §4º, faça referência conjunta às imunidades dos templos e das entidades de assistência, certo é que se trata de hipóteses de aplicação distintas de desoneração tributária, e que como sabido tem o escopo de proteger valores também distintos.

Como dito, a imunidade das entidades de educação e assistência social tem fundamento não apenas na proteção da tributação, mas também, ao incentivo e fomento das atividades desenvolvidas, considerando que a educação e a assistência social são serviços de interesse público. São “normas de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que supram as impotências do Estado.”

Neste sentido, comenta PERES (2003, p.4):

No dizer de Costa, as imunidades ontológicas são reconhecidas de jure como resultado de um princípio constitucional, tendo a isonomia em suas variadas manifestações a ligação que identifica as imunidade de natureza ontológica. Seja diante do princípio da capacidade contributiva ou, com efeito, do princípio da autonomia das pessoas políticas. A professora Derzi ensina que é imunidade ontológica a conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. A imunidade é decorrente do relevante serviço público prestado e ausência de capacidade contributiva de tais instituições, pois devem canalizar seus poucos recursos para a atividade fim. Também a mestra Costa comunga da mesma ideia, acrescentando que pode ter o ente beneficiado capacidade econômica, mas não ter capacidade contributiva.

Doutro lado, a imunidade dos templos religiosos tem por fundamento, como dito, a liberdade do exercício de culto e de crença, e ao mesmo tempo, ao caráter laico do Estado, isso porque segundo Baleeiro: “este não se alia nem subvenciona cultos (art.9º), porque, em sua neutralidade, respeitando as minorias, não pode ter preferências, mas não os embaraça (art. 153, §5º)”. (2010, p. 503)

Assim, considerando que a imunidade da alínea ‘b’ tem como função constituir-se em limitação constitucional ao poder de tributar, em razão da proteção à liberdade religiosa, ao mesmo tempo em que não pode consubstanciar-se em incentivo, considerando a laicidade do

Estado. A imunidade em tela, não tem o condão de alcançar os prédios dados em locação, rendas obtidas com a cobrança de estacionamento ou quaisquer outras atividades econômicas realizadas que visem angariar receitas, ainda que estas sejam revertidas ao fomento da continuidade litúrgica.

Considerando esse aspecto de não consubstanciar-se em incentivo, cumpre transcrever voto do ministro Sepúlveda Pertence no RE analisado:

Para interpretar este §4º do art. 150, realmente de difícil intelecção, interpreto-o, na tensão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o Ministro Celso Mello, de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é a neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião, desde as publicação gratuitas às televisões confessionais.

Tal discussão se agrava, sobremaneira, na medida em que entidades passam a desempenhar atividades econômicas paralelas distintas à religiosa e atuar no mercado com propósito econômico, muitas vezes em concorrência com empresas da iniciativa privada, suscitando discussões sobre o alcance da imunidade tributária e sobre o Princípio da Livre Iniciativa, também constitucionalmente garantido, em contraposição à Liberdade de Crença tão cara ao nosso ordenamento.

Não outro é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

No que diz respeito ao IPTU, não podem os municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Podem, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc. Agora, se o patrimônio de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouco versados, então a questão passa a enquadrar-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência, obstando aos municípios o exercício da competência tributária relativamente ao predial territorial e urbano. Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto [...](COÊLHO, 2007, p. 304)

Pode-se pensar na hipótese de a entidade religiosa realizar também atividades educacionais e de assistência social, entretanto, neste caso, o correto enquadramento seria o da alínea 'c' do art. 150, VI, tal qual ocorreu no julgamento do RE 237.718. Assim, nesse caso específico, e atendidos os requisitos presentes em lei complementar, a imunidade poderia ser reconhecida.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho pretendeu, a partir de uma pesquisa teórica em direito (que analisou o instituto das imunidades tributárias e dos princípios constitucionais da Liberdade de Crença, Livre Iniciativa, entre outros), como de um levantamento de dados político-econômicos e jurídicos, e consulta a repositórios de jurisprudência acerca do tema, analisar as implicações da interpretação que é conferida às imunidades tributárias dos templos de qualquer culto no direito brasileiro atual.

Assim, no que diz respeito à imunidade dos templos de qualquer culto, esta deve ser reconhecida apenas para o patrimônio, as rendas e os serviços inteiramente relacionados com as atividades litúrgicas. Ademais, como dito anteriormente, os artigos 1º, IV e 170 da CF/88 declaram a livre iniciativa como um dos pilares da República Federativa do Brasil e da ordem econômica, ao passo que essa interpretação demasiado ampliada da imunidade dos templos, pode beneficiar as instituições religiosas, o que contraria o princípio basilar da laicidade estatal.

No caso do acórdão paradigmático objeto de discussão, a desoneração poderia ter alcançado os imóveis dados em locação, caso o ente em questão fosse também uma entidade educacional ou de assistência social, e os recursos obtidos com a locação fossem integralmente destinados aos fins públicos, e preenchidos os requisitos dispostos na Lei Complementar.

Em todo caso, seria necessária uma verificação do caso concreto, dos impactos dos empreendimentos na livre concorrência, de modo a constar se a imunidade não causaria distorções no mercado, em respeito ao princípio da Livre Concorrência como dito acima. Entretanto, no que diz respeito aos lotes vagos, não há possibilidade de incidência da imunidade, uma vez que o imóvel não tem relação com a finalidade e funcionamento do templo ou da entidade religiosa.

Como se percebe, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, garantia constitucionalmente estabelecida, não pode beneficiar empresas privadas que realizam atividades com finalidades lucrativas, uma vez que a atividade litúrgica, e a proteção à liberdade de crença e culto não guardam relação com a atividade desempenhada, tampouco a continuidade da manifestação de fé está ameaçada.

Assim, considerando o exposto, a imunidade da alínea 'b', dos templos de qualquer culto, deve ser aplicada apenas ao que está efetivamente ligado ao exercício religioso, ao direito de crença. De modo que as atividades desenvolvidas, para serem consideradas imunes à incidência da tributação, devem estar vinculadas à atividade religiosa.

Ainda, considerando que a norma imunizante é considerada incondicionada, mas que em decorrência das divergências doutrinárias e jurisprudenciais que se formaram em torno das conceituações de templo, culto, religião e finalidades essenciais, optou-se por uma interpretação ampliativa do instituto, nos parece o melhor caminho, que o instituto venha a ser regulado por Lei Complementar, a fim de que sua eficácia, esteja condicionada ao preenchimento de requisitos, tal qual já ocorre com a imunidade das entidades de educação e assistência social. Com essa medida, seria possível auferir mais facilmente, se as finalidades essenciais proclamadas pelas entidades religiosas estão efetivamente sendo perseguidas, através do uso das receitas arrecadadas.

REFERÊNCIAS

ALVES, Fernando de Brito; FILHO, Vladimir Brega. *A liberdade religiosa como direito fundamental: limites, proteção e efetividade*. n: Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI. Brasília, DF. 2016.

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

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2015.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 2013, 111 p.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 325.822/SP*. Relator original: Min. Ilmar Galvão, red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18 de dezembro de 2002.

CAMPOS, Flávio. *Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto*. In: Revista dialética de direito tributário, 2000.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. *Imunidade Tributária na visão do STF*. Porto Alegre, ano 7, n.33, p.68-86, maio./jun.2010 .

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*. 4. Rio de Janeiro. Forrense 2016 1 recurso online ISBN 9788530972509

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias. Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. Assembleia Geral das Nações Unidas em Paris. 10 dez. 1948. Disponível em:<<https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHRTran>> Acesso em: 29 mai. 2019.

DERZI, Mizabel. Nota de atualização a BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GARONE, Taís Diniz (Coord.). *Demandas e reivindicações dos povos e comunidades tradicionais de matriz africana e de terreiro*. Brasília: Ministério dos Direitos Humanos, 2018, 223 p.

JUNIOR, Aloísio Cristovam dos Santos. *A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro*. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007.

LOPES, Isabela Moraes de Almeida; FILHO, Tadeu José Migoto. *A Interpretação da Imunidade do art. 150, VI, d, da Constituição Federal em Conformidade com o Estado Democrático de Direito*. Revista do Direito Público, Londrina, v.8, n.1, p.137-154, jan./abr.2013. DOI: 10.5433/1980- 511X.2013v8n1p137.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2010. 1263 p.

MARTON, Ronaldo. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/CP13001.pdf>> Acesso em 16 de dezembro de 2017.

PERES, João Bosco. *Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em: 07 jun. 2019.

ROSA, Leonardo Gomes Penteado. *Secularismo e liberdade de religião*. 2018. 262 p. Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017

SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal*. 2010. In: Revista Jurídica Tributária – jan/mar de 2010

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 924 p.

SOLLER, Fabrício. *A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF*. Revista Fórum de Dir. Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 2. nº 12. p. 1-256. Nov-dez. 2004

TORRES, Heleno. *Art. 150, VI, b) templos de qualquer culto*. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo, Saraiva/Almedina, 2013. p. 3535-3544.

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