



FACULDADE SANTO AGOSTINHO
UNIDADE SETE LAGOAS

DAVISON ALEX DE CARVALHO RICZ

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS: uma análise sob a
perspectiva de sua extensão

Sete Lagoas - MG
2020

DAVISON ALEX DE CARVALHO RICZ

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS: uma análise sob a
perspectiva de sua extensão

Monografia apresentada à Faculdade Santo Agostinho de Sete Lagoas (FASASETE), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professor Orientador: Prof. Me. Leandro Barbosa Silva

Sete Lagoas – MG
2020

FACULDADE SANTO AGOSTINHO DE SETE LAGOAS – FASASETE

DAVISON ALEX DE CARVALHO RICZ

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS: uma análise sob a
perspectiva de sua extensão

Banca Examinadora de Trabalho de Curso, apresentado ao Curso de Direito da
Faculdade Santo Agostinho de Sete Lagoas, FASASETE, como requisito parcial
para obtenção de Grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Me. Leandro Barbosa Silva
(FASASETE)

2º EXAMINADOR

3º EXAMINADOR

Sete Lagoas, _____ de _____ 2020.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, ao meu Senhor Jesus Cristo, Salvador do mundo. Se não fosse por ele não teria chegado até aqui.

Ao professor Leandro Barbosa Silva, estimado orientador, pela dedicação e disponibilidade em atender aos meus questionamentos, pela forma elegante de fazer sugestões e críticas construtivas, além do fato de ser um grande exemplo de profissional na sua área de atuação.

Aos colegas de graduação que vivenciaram comigo estes cinco anos de muita aprendizagem e experiências.

À minha família, meu refúgio, que em todos os momentos mantiveram-se forte, para que eu pudesse chegar até aqui.

12 Tendo Jesus entrado no pátio do templo, expulsou todos os que ali estavam comprando e vendendo; também tombou as mesas dos cambistas e as cadeiras dos comerciantes de pombas. 13 E repreendeu-os: “Está escrito: ‘A minha casa será chamada casa de oração’; vós, ao contrário, estais fazendo dela um ‘covil de salteadores’”.

(Mateus, 21,12. Bíblia Sagrada).

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por tema chave o instituto da imunidade tributária e sua análise sob a perspectiva de sua extensão. Reconhecida na Constituição Federal de 1988 como liberdade religiosa no art. 5, inciso, VI, a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto é, em suma, um direito fundamental e, dessa forma, encontrá-la-á disposta no Código Tributário Nacional, no art 150, inciso VI, alínea b. Quanto ao método adotado, foi empregado o hipotético dedutivo, por meio da pesquisa e análise bibliográfica. Nesse sentido, o presente trabalho, tem por finalidade analisar os conceitos de imunidade tributária, liberdade religiosa, bem como a sua extensão e jurisprudências, e também, possíveis conflitos com outros dispositivos de lei. Por conseguinte, o trabalho pretende responder os possíveis questionamentos: A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto é um direito fundamental? A renda auferida que não for destinada às finalidades essenciais do templo pode ser imunizada? A Jurisprudência tem tomado um caminho para alargamento de sua extensão?

Palavras chave: Imunidades tributárias. Direitos Fundamentais. Análise jurisprudencial.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	4
2	NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	6
2.1	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR.....	6
2.2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EXCULSÃO OU SUPRESSÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	8
2.3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL	10
2.4	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DE DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	12
3	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS.....	14
3.1	CONCEITO DE ENTIDADE RELIGIOSA	16
3.2	INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	18
4	A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	24
4.1	POSICIONAMENTOS ACERCA DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
5	CONCLUSÃO.....	35
	REFERÊNCIAS.....	39

1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto, previsto no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, é o reconhecimento a liberdade religiosa como um direito fundamental.

A organização estatal é laica, ou seja, o Estado não pode estabelecer cultos religiosos, subvencioná-los ou até mesmo embarcar-lhes o funcionamento. Dessa forma o tema do trabalho é elaborado sob a perspectiva da laicidade do Estado brasileiro e o direito fundamental à liberdade religiosa.

No primeiro capítulo aborda-se a discussão acerca dos diversos conceitos doutrinários do instituto da imunidade tributária, tais como; sua natureza jurídica e classificação, bem como a imunidade como um princípio constitucional.

Buscou-se estabelecer as diferenças entre o conceito de poder tributário e competência tributária, de forma que o poder tributário é a manifestação da soberania, ou seja, o poder do Estado em instituir tributo para a Constituição Federal delimitar o exercício desse poder de tributar.

Foram abordadas teorias como a exclusão ou supressão da competência tributária, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, princípios constitucionais, garantia de direitos fundamentais, para então poder formular uma proposta de conceito de imunidades tributárias.

No segundo capítulo passa-se a analisar quais os critérios usados para que determinada entidade que se pretende religiosa deva ter para que possa desfrutar da benesse da imunidade tributária, concedida aos templos de qualquer culto. Também, o direito de liberdade religiosa como um direito fundamental, tido como cláusula pétrea que não pode ser suprimida por emenda constitucional.

O que se espera é que após o estudo das imunidades tributárias visto no primeiro capítulo, bem como o estudo do direito fundamental à liberdade religiosa e seus conceitos de entidades religiosas no segundo capítulo, é responder no terceiro capítulo, sobre o conteúdo à extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Os princípios de interpretação constitucional são importantes instrumentos ao intérprete na tarefa de solucionar a correta interpretação da imunidade em tela, haja vista a constituição federal ser um sistema de regras e princípios que devem ser harmonizados.

Após os critérios de interpretação, juntamente com os princípios de interpretação constitucional, passa-se a analisar a imunidades dos templos de qualquer culto.

Demonstra-se ao longo do capítulo uma adequação à extensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b da Constituição Federal, no tocante as finalidades essenciais que tem diversas interpretações.

Por finalidades essenciais do culto entende-se aquelas relacionadas com a própria celebração do culto como, orientações espiritual do crente, os locais do culto, locais utilizados no estudo de formação, venda de objeto sacros em lojas na própria entidade, a casa do padre, a renda oriunda dos serviços litúrgicos, dentre outros.

O questionamento em tela é se o disposto no § 4º, do art. 150 da Constituição Federal, ao qual veda a instituição de impostos no tocante às finalidades essenciais do templo, pode admitir uma interpretação no sentido de que as atividades não relacionadas com o culto estejam abarcadas por sua imunidade se a entidade direcionar os recursos auferidos em suas finalidades essenciais.

Portanto, a liberdade religiosa consagrada na constituição, somente poderá ser garantida através de uma interpretação sistemática do próprio Diploma, levando em consideração sua carga axiológica e os possíveis conflitos com outras normas. A benesse da imunidade tributária será plena quando não houver conflitos com outras normas.

2 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal da República do Brasil tratou de elucidar em seu bojo, como garantia fundamental, as imunidades tributárias prevista em seu art. 150, inciso VI. Vale dizer que fora outorgada às pessoas políticas (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal), “competências tributárias, ou seja, eficiência jurídica para instituir *in abstracto* tributos”. (CARRAZA, 2015, p. 5). Desta forma, as hipóteses de incidência estão discriminadas no próprio diploma, assim como seu sujeito passivo, sua base de cálculo e suas alíquotas.

As pessoas políticas somente poderão criar tributos às quais lhe são afetos, bastando, para isso, que se alberguem aos respectivos limites constitucionais, compostos por regras positivas “(que autorizam tributar) e negativas (que traçam limites materiais e formais da tributação)” (CARRAZA, 2015 p.5.).

Merecem destaque, neste trabalho, as regras negativas, que são proibições para que os entes políticos, em determinadas pessoas, as onerem com exações fiscais, seja em função da sua natureza jurídica ou por ligações a fatos, bens ou situações.

Atendendo a interesses maiores da sociedade as imunidades tributárias impõe limites ao poder estatal de tributar.

Segundo Marcos Aurélio Greco o conceito de limitação:

As limitações (como seu próprio nome diz) tem função “negativa”, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver “não atingido” ou “protegido”. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir as limitações indicam para onde não seguir. (GRECO, 1998, p. 710).

As regras de competência dos Entes Federativos para estabelecerem normas, cujo objeto seja a tributação, têm como única fonte o texto constitucional, destarte não é permitido ao legislador ordinário suprimí-las. Tal impedimento ocorre para traçar limites nas competências tributárias das pessoas políticas a qual veda a criação de hipótese de incidência de tributos.

Portanto, as regras de imunidades tributárias oriundas da constituição, limitam as competências das pessoas jurídicas, pois, “protegem da ação do próprio poder legislativo situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes do que o carreamento de dinheiro para os cofres públicos” (CARRAZA, 2015, p. 07). Assevera-se que as “*limitações de conteúdo*”, não impõe ao poder legislativo abster-se de legislar, porém determina que qualquer legislação oposta aos limites estabelecidos deverá, necessariamente ser nula, isto ocorre porque as imunidades têm uma forte carga axiológica, ou seja, têm intrínseca os valores das garantias fundamentais e liberdade religiosa consagradas na Constituição Federal, por tanto, sendo estes, interesses maiores da sociedade.

As imunidades tributárias constitucionalmente estabelecidas devem ter sua análise sob a óptica do próprio diploma e ser aplicada de acordo com os valores:

Segurança, liberdade, cidadania, solidariedade, educação, liberdade religiosa, etc. e Princípios; Segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade, dignidade da pessoa humana etc. que ela consagra, muitos das quais elencados em seu preâmbulo. (CARRAZA, 2015, p.10).

É necessário distinguir a imunidade tributária do instituto da isenção, descrita no art. 175, inciso I, do código tributário nacional. A isenção emana de o próprio poder público que tem a competência para exigir tributos e que também detém o poder para isentar.

Roque Antônio Carrazza resume com propriedade a singela diferença entre a norma imunizante e isenções:

As normas imunizantes impedem que as de tributação atuem, motivo pela qual criam situações permanentes de não-incidência, que ao contrário do que se dá com as de isenções tributárias, nem mesmo a lei pode anular. De fato porque fruto de opções normativas exercitadas pelo representante do povo brasileiro, reunidos em assembleia nacional Constituinte, devem irradiar efeitos enquanto perdurar a Constituição Federal. Imunidades tributárias dos templos e entidades religiosas. (CARAZZA, 2015, p.10.).

Diante do exposto, observa-se que as imunidades tributárias têm seu assento na Constituição Federal e, desta forma, não poderão ser objetos de derrogação ou revogação por normas infraconstitucionais. No mesmo diploma estão delimitadas as competências das pessoas políticas para que criem “*em abstratcto*”

tributos. No que concerne a distinção de isenção e imunidade, as normas imunizatórias, diferentemente das isenções, não são passíveis de ser objeto de revogação, mesmo por meio de lei.

2.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO EXCLUSÃO OU SUPRESSÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em se tratando de exclusão ou supressão da competência da tributária, Hugo de Brito Machado afirma que para cada uma das pessoas jurídicas de direito público a competência tributária é definida pela Constituição Federal, delimitando assim, parcela deste poder tributário. Dessa forma define:

A imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição à reicidência da regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária. (2014, p. 288)¹

Competência tributária, então, é a aptidão jurídica a qual as pessoas políticas detém, na Constituição, para instituir tributos. Nesse sentido, a Constituição define as competências de forma específica e limitada. Tal acepção provoca críticas, uma vez que a Constituição Federal não restringe, limita ou exclui, mas sim define como competências tributárias.

Paulo de Barros Carvalho explica que não há, na Constituição, dois momentos distintos ao estabelecer tributos. Analisa precipuamente a outorga de competência para instituir tributos e, somente depois, determinar sua supressão ou exclusão pela imunidade. Esclarece o autor:

Resumindo, a imunidade não exclui e nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidades tributárias. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição Fixaram. (CARVALHO, 2013, p. 183).

¹ No mesmo sentido, “a imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada, ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder, de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstância previstas pelo Estatuto Supremo.” (FALCÃO, 2013, p. 87)

As pessoas políticas têm, no âmbito da Constituição Federal, os limites para criar tributos, os quais culminam em um conjunto de normas, que autorizam a tributar e, também, normas que vedam a tributação a determinados fatos, bens ou situações.

Nesse sentido:

A rigor, porém, as regras de imunidades não podem ser qualificadas de “subtração” ao poder de tributar, pois a competência para instituir tributos não foi sequer atribuída, para então ser suprimida. Só é plausível falar de “subtração”, na hipótese de existência prévia de algo apto a se retirado. Essa mencionada “subtração” é apenas pressuposta, para melhor explicar as regras de imunidades. (ÁVILA, 2012, .p. 135).

Assim, as imunidades tributárias são tidas como regra de incompetência tributária:

As regras atributivas de competência tributárias confere ao legislador o poder de editar normas positivas, ordenando comportamentos devidos pelos sujeitos passivos, consubstanciado na satisfação do crédito tributário, a qual decorre da concretização no plano dos fatos da hipóteses de incidência. Por outro lado as imunidades, consagradas em regras de incompetência tributária, vedam o estabelecimento de regras de incidência sobre determinadas materialidades ou pessoas. Destarte, a competência resulta da conjugação da norma atributiva de competência com a norma de incompetência (imunidade), ou seja: A competência é o conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – norma denegatória de poder (imunidade). (VELLOSO, 2012, p. 25.)²

Contudo, a competência tributária já nasce limitada, a atuação das pessoas políticas na área da tributação é rigidamente estabelecida pela constituição, e as imunidades tributárias são intangíveis na instituição de tributos, pois delimitam o próprio exercício da competência tributária.

Os limites do exercício do poder tributário, na Constituição Federal, estabelecem regras positivas que atribuem competência e regras negativas de atribuição de competência:

Logo, a competência tributária já nasce limitada na própria Constituição que,

² Na mesma linha de raciocínio, “A norma imunitizante atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária. Todas são regras de Estrutura e alocam-se no plano Constitucional: destarte, a norma imunitizante investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência.” (COSTA, 2001, p. 45.)

explicitamente, prevê a impossibilidade de os entes políticos-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipifica como imunes à tributação. Rigorosamente, não caberia falar em limitação a competência tributária. De fato, esta já surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas. (BARRETO; BARRETO, 2001, 13.)³

Observa-se que o posicionamento da doutrina clássica, representada aqui por Amílcar de Araújo Falcão e Hugo de Brito Machado, entende a imunidade tributária como limitação ao poder de tributar, ou supressão da competência tributária, tendo como natureza jurídica do instituto a Constituição Federal.

Contudo para a doutrina moderna, o entendimento é que a imunidade não se configura apenas como mera limitação ao poder de tributar mas sim, que a imunidade participa da própria formação de regras, no tocante a competência tributária, desta forma Gabriel Pinós Sturts aduz:

Dos conceitos da doutrina moderna, pode-se entender que a imunidade é a própria norma de competência constitucionalmente estabelecida que autoriza, define e limita os entes tributantes no exercício do poder arrecadatório. Daí a crítica que é feita aos conceitos enraizados na doutrina clássica que associa a imunidade meramente à limitação do poder de tributar, quando na verdade ela não só limita, mas sim define a competência constitucional para a instituição de tributos. É pois, a própria regra de competência. (STURTS, 2010, 133).

Diante o exposto, fica evidenciado que a imunidade não se configura como mera limitação, ou supressão da competência, e sim, a sua própria formação na participação das regras de competência tributárias. Nesse sentido, o que ocorre é a extração através da combinação das normas, ou seja, (positivas), que delimitam a competência e (negativa), as quais correspondem as imunidades tributárias.

2.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.

Faz-se necessário entender as diversas concepções existentes entre

³ Da mesma forma, “a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. Neste sentido podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo). Assim as pessoas políticas somente podem criar tributos que lhe são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos Constitucionais, contruídas pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam a tributar) e negativas (que traçam limites materiais e formais da tributação).” (CARRAZA, 2001, p. 814).

institutos das normas e regras dos princípios.

Tradicionalmente, os princípios eram tidos como normas fundamentais do sistema jurídico, ou seja, eram responsáveis por atribuir fundamentos axiológicos à outras normas. É o que adverte Humberto Ávila: “Dizer que uma norma é uma norma princípio, significa dizer que é uma norma inafastável.” (2014, p. 157)⁴.

Também, Bernardo Ribeiro Moraes, afirma que:

As Imunidades tributárias, não apenas complementam princípios albergados na constituição, mas também constitui um princípio constitucional, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país. (...) É um princípio constitucional de vedação impositiva. (MORAES, 2014, p.34).

Desse modo, nota-se a proximidade existente entre os dois institutos, já que as imunidades demarcam a própria competência tributária, que impede seu exercício a determinadas pessoas, bens ou situações.

Marco Aurélio Greco enfatiza, em suas lições, as diferenças entre limitações e os princípios:

Mais do que uma simples distinção de taxionomia, existe uma diferença substancial entre princípios e limitações. Ambos têm por objeto o poder de tributar, e ambos dispõem sobre o seu exercício. Embora o objeto de ambos sejam o mesmo (poder de tributar) dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do direito. Como diretrizes positivas, apontam algo pelo ordenamento e que o constituinte quer ver alcançado. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte não quer ver atingido ou protegido. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir. (GRECO, 1998, p. 710).

Entende-se que as imunidades são aplicações ou manifestações de um princípio, a qual Regina Helena Costa batiza de “princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação” (2015, p. 44) e, segundo ela, trata-se de princípio implícito no texto constitucional, a qual afirma os direitos de

⁴ No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello, entende que, os mesmos constroem disposições fundamentais de um sistema jurídico, assim expõe: “Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamenal de que se irradia sobre diferentes normas, conpodolhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência.” (2014.p.976-977.)

liberdade o dever de ser harmonioso com a atividade de tributar do Estado.⁵

Em face do exposto, observa-se que as normas imunizantes garantem às pessoas, bens ou serviços determinados que a tributação não inviabilize seu exercício. Nesse sentido, as imunidades não são tidas como princípios, segundo alguns doutrinadores, em razão dos efeitos que provocam.

2.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Segundo Regina Helena Costa, “as imunidades tributárias também são normas constitucionais com status de cláusulas pétreas, que se revestem de aplicabilidade direta e imediata” (2015, p. 90).

Ricardo Lobo Torres ressalta a natureza jurídica das imunidades tributárias como garantias de direito fundamentais, desta forma pondera:

A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditadas pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. (COSTA, 2000, p. 59).

Pode-se dizer que as imunidades tributárias qualificam-se como direitos fundamentais de primeira dimensão, pois são direitos de defesa de um indivíduo perante o Estado, e também, negativos, haja vista um dever de abstenção do Estado no que tange certos aspectos da atividade humana. “Foram os primeiros a serem reconhecidos universalmente, restringindo a tributação em determinados bens, pessoas ou situações.” (ARAÚJO, 1998.p.64).

Como tratado no tópico anterior, as imunidades tributárias não constituem princípios, mas são aplicação de um princípio, bem fundamentado por Regina Helena Costa, como Princípio da não obstância de exercícios de direitos fundamentais por via da tributação (COSTA, 2015.p. 91).

Em outras palavras, as normas imunizantes garantem a não tributação a determinadas situações, para que, desta forma, viabiliza-se o exercício dos direitos

⁵ Misabel Abreu Machado Derzi colabora, “Pensamos que as imunidades tributárias não sejam princípios porque operam diferentemente, deste distanciando-se em razão dos efeitos que provocam”. (1993, p. 62).

constitucionalmente contemplados.

Ressalta-se ainda que, tendo como corolário esta missão, as normas imunizantes passam a operar como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais.

Dentre eles destacamos; a liberdade de pensamento, consciência e religião os quais, constitucionalmente consagrados, devem ser exercidos sem entraves de tributação (Art. 5º, incisos IV, VI e IX da CF) (BRASIL, 1988).

Também, há imunidades outorgadas a livros, jornais periódicos e papéis destinados a sua impressão. (Art. 150, inciso VI, alíneas b e d da CF), bem como às instituições de educação e assistência social (Art. 194, 203 e 205 da CF), por desempenharem atividades de encargo do Estado, recebem da Constituição Federal o afastamento da possibilidade de tributação no que tange os impostos e contribuições sociais (Art. 150, incisos VI, alínea C e Art.195 § 7º) (BRASIL, 1988).

Os partidos políticos responsáveis por viabilizar a liberdade política (Art. 17 da CF), bem como entidades sindicais de trabalho (Art. 8ª da CF), também são beneficiados com imunidade tributária (Art. 150, VI, “c”) (BRASIL, 1988).

Isto posto, observa-se que as imunidades tributárias, além de terem o status de cláusula pétrea, carregam em si uma grande carga axiológica, e revelam-se como instrumentos de proteção à outros direitos fundamentais.

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

É estabelecido no Art. 150, inciso VI, alíneas b e d da Constituição Federal, aos templos de qualquer culto, imunidades a qualquer forma de tributação que possa embaraçar-lhe suas atividades.

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. (BRASIL, 1988).

Roque Antonio Carrazza adverte:

Numa primeira aproximação deve se entender por templos, não apenas os edifícios do culto, como todas as insalações, inclusive as e eles anexas, desde que correlacionada às práticas religiosas. (CARRAZA ,2015 p. 21).

Essa imunidade relaciona-se à extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença consagradas na constituição Federal em seu art. 5º, incisos VI, VII e VIII; *verbis*:

Art 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros, residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...)
VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias;
VII – é assegurado, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;
VIII – ninguém será privado de direitos por motivos de crença religiosa ou por convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir, prestação alternativa, fixada em lei. (BRASIL, 1988).

Observa-se que este artigo visa garantir à todas as pessoas sua religiosidade e também a livre manifestação. É posta na Constituição Federal como uma titularidade ativa, ampla e irrestrita, vedando qualquer medida legislativa ou administrativa que vise embaraçar-lhe este direito de culto, o que será inconstitucional.

“O constituinte originário preocupou-se em proteger a liberdade de culto,

uma vez que nosso sistema republicano não admite que igrejas instituem ou arrecadam impostos de seus fiéis”. (CARRAZA, 2015, p. 23).

A liberdade religiosa, considerada uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade, possui em sua essência três dimensões; individual, social e política.

Conforme preceitua Roque Antonio Carrazza:

A liberdade religiosa, uma das manifestações dos direitos humanos em sociedade tem três dimensões: Individual, social e política. Com efeito abrange (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política). (2015 p. 23).

Continua:

Desevolvendo a ideia, o direito de ter convicções protege o foro íntimo das pessoas, permitindo que cultivem, sem nenhum empeco, material ou moral, suas crenças religiosas.

Já, o direito de manifestar suas convicções garante a todas as pessoas, individual ou coletivamente, em público ou em caráter privado (inclusive na prisão), exercitar o culto com seus dogmas e liturgia, e ensiná-los, sem vir sofrer, por isso, quaisquer constrangimentos ou dano.

Por fim, o direito à objeção de consciência concede, ao indivíduo, a faculdade de, em nome das suas convicções espirituais, subtrair-se a suas obrigações legais (v.g., ao serviço militar obrigatório), sem sofrer qualquer tipo de sanção, a menos que se recuse “a cumprir prestação alternativa fixada em lei” (art. 5º, VIII, da CF). (2015 p. 23 e 24)

Portanto, é exigida do Estado uma postura pró-ativa que garanta ao indivíduo uma faculdade de adotar ou não uma religião, sem prejuízo ou ameaça, pois o princípio da não discriminação é fundado na convicção religiosa da pessoa.

Ana Maria Guerra Martins destaca:

Este princípio baseia-se na igualdade de todos os seres humanos e é uma decorrência da igual dignidade de todos seres humanos. É afirmado no art. 1º, par. 3º da Carta das Nações Unidas, nos arts. 1º e 2º da Declaração Universal dos Direitos do Homem e em todos os instrumentos internacionais de direitos dos humanos, de entre os quais cumpro destacar o art. 2º nº 1 do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos.

O princípio da não discriminação supõe que deve ser dado um tratamento igual a indivíduos e situações iguais e implica a existência de uma norma que prescreva essa igualdade de tratamento”. (MARTINS ,2006.p.173/4).

O papel do Estado é ser neutro, não subvencionando nenhum culto,

devendo tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes.

De acordo com Aloísio Cristovam dos Santos Junior, os europeus fazem uma distinção entre laicidade e laicismo:

Segundo eles, laicidade significa uma atitude de neutralidade benevolente por parte do Estado, ou seja, significa uma não intervenção do poder público na religião que se fundamenta no respeito ao fenômeno religioso. Já o laicismo significa certa hostilidade a religião, de forma que o Estado não apenas se absteria de intervir na religião, mas também adotaria atitudes tendentes a afastar qualquer influência religiosa do espaço político. (2007, p.59-62 apud Bohn, 2017 p. 116)⁶

Em face do exposto observa-se que, a liberdade religiosa é consagrada em nosso ordenamento e, por isso, requer a máxima das autoridades públicas, no que tange o respeito às convicções religiosas de cada indivíduo. É um direito Fundamental consagrado na própria Declaração Universal dos Direitos dos Humanos (art. 18), núcleo irredutível da Constituição Federal, “cláusula pétrea”.

3.1 CONCEITO DE ENTIDADE RELIGIOSA

A liberdade religiosa é, inexoravelmente, um direito fundamental constitucionalmente garantido e enraizado à dignidade da pessoa humana.

Contudo, é necessário perquirir o que se entende como entidade religiosa para, posteriormente, analisar a extensão da imunidade tributária objeto do presente trabalho.

Estabelecida no Art. 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal a imunidade tributária dos templos de qualquer culto padece de uma definição de culto propriamente dita. A palavra “culto” possui diversos significados sendo usada para um conjunto de ritos desenvolvidos na igreja ou até mesmo a própria confissão religiosa.

Dessa forma, Ana Cecília Elvas Bohn aduz:

O Estado Constitucional é não confessional, de forma que não pode

⁶ Desse modo, em se tratando do Estado brasileiro, Ana Cecília Elvas Bohn aduz que “o Estado Brasileiro é laico desde a república, porém, não é ateu, uma vez que os constituintes invocam a proteção de Deus no preâmbulo da Constituição, deixando claro, assim, que não se adota uma separação extremada entre o Estado e a religião, da forma que os doutrinadores alemães denominaram de laicismo.” (2017, p. 116)

qualificar como verdadeira ou falsa determinada crença ou religião, até para que não restem prejudicadas as crenças das minorias. Todavia, isso não significa que deverá aceitar qualquer tipo de manifestação que se pretenda religiosa, com objetivos meramente fraudulentos, sem que tenham qualquer parâmetro para definir o que entende por religião e, conseqüentemente, por entidades religiosas. (BOHN ,2017, p. 126).

Não há definição legal acerca do conceito de religião, em que pese a Constituição Federal proteger todo e qualquer culto religioso, assim menciona Ricardo Lobo Torres:

O conceito de religião também é aberto. A constituição protege todo e qualquer culto religioso. Inexiste definição legal do conceito de religião. O intérprete deve buscar o sentido mais amplo possível, a fim de que se não prejudiquem as crenças das minorias. O conceito de religião não pode ser substancial ou contenutístico, mas apenas funcional: basta que as pessoas se reúnam livremente para a prática do culto e se sintam moralmente obrigadas pelos princípios dele emanados. O valor intrínseco do culto e seus fundamentos morais escapam à análise do intérprete. Daí não se segue, entretanto, que a imunidade dos templos fiquem sem controle administrativo ou judicial. Há limites e fronteiras que podem ser objetos de trabalho exegético. Quando o abuso for evidente, quando houver simulação para obter vantagem fiscal ou quando a seita pratica atos contrários à moral e aos bons costumes, será lícito o não reconhecimento da qualidade de imune.” (TORRES, 2005, p. 269).

É relevante a posição de Ives Gandra da Silva Martins, ao defender que os cultos que negam a Deus não podem ser abarcados pela norma imunizante, pois para ele: “Seria irracional que se desse imunidade aos templos de culto demoníacos, posto que seria a negação do preâmbulo do texto superior”. (1990, p. 179). Desta maneira, restaria, para ele, pôr em risco a sociedade.

Ressalta-se a laicidade do Estado Brasileiro não confessional desde a era republicana, cuja fora objeto no capítulo anterior, desta maneira não deve haver privilégios de uma determinada religião em detrimento de outra.

O conceito de religião é aberto devendo ser o mais amplo possível, não contrariando a ordem pública e os bons costumes, desta maneira,

Evidentemente, o Estado tolera as religiões que não ofendem nem a moral, nem aos bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que toda religião é legítima, presunção essa que só cede passo diante inequívoca prova em contrário, a ser produzida pelo Estado, perante o poder judiciário, assegurado a igreja o exercício do seu direito constitucional à ampla defesa, com o contraditório e o devido processo legal.” (CARRAZA, 2013 p. 29),

Também, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o Brasil como Estado laico sem religião oficial:

No Brasil o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todos respeita e protege não indo contra as instituições religiosas com o poder de policial ou com poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos, ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sobre a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite animus lucrandi sem fim de benemérita.” (COÊLHO, 2014.p. 261)⁷

Nota-se que para autor supramencionado, são necessários quatro requisitos para o reconhecimento de uma confissão religiosa tais como: a) uma crença comum em um ser supremo e transcendental, b) atos de culto disciplinados em relação aos fiéis em um número significativo, c) organização jurídica e d) certa estabilidade. (CARRAZZA, 2013 p. 872).

Ante o exposto, ficou elucidado que não é papel do Estado promover qualquer culto ou até mesmo incentivar entidades religiosas, mas sim resguardar para que haja a garantia de igualdade para a realização de todas as formas de manifestação de crença.

O conceito de entidade religiosa é aberto, intimamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana. A liberdade religiosa deverá ser analisada, no que tange a prática ou não de atos que contrariem o aludido princípio, a fim de se enquadrar na hipótese Constitucional de imunidade.

3.2 INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Como mencionado, a Constituição ao dispor sobre as imunidades dos templos de qualquer culto, não prescreve uma definição para as expressão “culto ou templo”.

⁷ E novamente nas palavras de Roque Antônio Carraza, “Confissão religiosa nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilhem 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 formas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionista, etc). Também, merecem esta qualificação as comunidades judaicas e muçulmanas, que embora se caracterizem pela dispersão e multiplicidade e se relacionem mais por vínculos religiosos que jurídicos, têm uma fé Comum”. (2013, p. 872)

No entanto, existem três grandes entendimentos no que tange o alcance destas imunidades: Templo-coisa, Templo-Atividade e Templo-Entidade (SABBAG, 2014, p. 330-332).

O entendimento da concepção de *Templo-coisa*, está diretamente relacionado ao local destinado a celebração do culto, desta forma, a imunidade abrange somente o local, ou seja, somente o imposto territorial urbano (IPTU).

Denominada de teoria *clássico-restritiva* pelo seu enfoque restritivo no alcance da imunidade, fundamenta-se no dever universal de pagar tributos

Assim, Sacha Calmon Coelho ensina:

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum, e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto de sua predileção este lugar há de ser um templo e gozará da imunidade tributária.
[...]

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 predial ou territorial os terrenos paroquiais da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos: prédios alugados, terrenos arrendados para o estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos e etc. (COELHO, 2014 p. 261).

Entende-se que a imunidade se identifica com o *locus*, ou seja, exercita seu direito fundamental a liberdade religiosa reconhecida pelo meio de seu culto. Neste sentido Sacha Calmon assevera; “Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto aí está o templo.” (CALMON, 2014 p. 261).

Para fins de paradigma, o julgado do STF RE21826, cuja recorrente fora Matriz da Glória contra o recorrido prefeitura do Distrito Federal, no ano de 1953, ao qual resolveu que o terreno alugado não fora reconhecido como parte do edifício do templo com a seguinte ementa:

A imunidade estatuída no art. 31,5, letra B da constituição, é limitada, restrita, sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo. (STF - RE: 21826, Relator: Min. RIBEIRO DA COSTA, Data de

Julgamento: 01/01/1970, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: ADJ DATA 07-03-1955 PP-00898 ADJ DATA 24-06-1957 PP-01534 DJ 31-12-1953 PP-16099 EMENTA VOL. 00158-01 PP-00352)

Nota-se que, segundo esse entendimento, houve uma identificação da imunidade com o actus, de forma que o exercício ao direito fundamental se consolida por meio do culto.

De outro modo temos a concepção de *Templo-Atividade*, cujo conceito de templo é tudo aquilo que viabiliza o culto direta ou indiretamente, dessa maneira, sua concepção estende a imunidade à um conjunto de bens necessários para a prática do culto.

Esta teoria é denominada de *clássico-liberal*, e conforme supracitado, as desonerações dos impostos ocorrem nos locais destinados e a seus anexos. Em uma perspectiva mais ampla, Aliomar Baleeiro, um dos principais defensores desta teoria, defende:

[...] O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência a casa contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou a residência do paroco ou pastor, desde que não empregados a fins econômicos. Pontes de Miranda, no entanto sustentou a interpretação restritiva.

[...]

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo- imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão, ou o avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto. As “missões”, em cultos itinerantes, podem utilizar, imunes de impostos, meios de transportes adaptados unicamente a finalidades de culto a que se propõem. Mas não são imunes ao impostos predial, casas de aluguel ou terrenos do bispado ou da paróquia etc.[...] (2010, p. 503)⁸

Houve decisões nesse sentido, entendendo que imóveis relacionados com a finalidade e essencial do templo ainda que, com seu funcionamento separado, tem seu direito coberto pela imunidade tributária, AI 690712 AGR/RJ ao qual a Mitra Arquiepiscopal do Rio de Janeiro, agravada pelo Município do Rio de Janeiro, teve

⁸ Nesse sentido, “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 impostos sobre missas, batizados, ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir impostos sobre bens pertencentes a igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. (MACHADO, 2014, p.291-292.)

recurso provido, ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protetatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido. (STF - AI: 690712 RJ, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739)

E ainda, RE 578562/BA, ao qual figuraram na lide a Sociedade da Igreja de São Jorge, Cemitério Britânico contra o Município de Salvador /BA, assim, fora decidido por unanimidade provimento ao recurso, que considerou os cemitérios religiosos como templos para a obtenção da imunidade tributária, ementa:

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

A terceira concepção Templo-entidade entende que a instituição é uma organização mantenedora do templo.

A imunidade identifica-se com a *persona*, cujo direito fundamental exercitado é a liberdade religiosa. Assim, a imunidade dos templos é subjetiva e não objetiva, é, portanto da própria entidade religiosa.

Salienta-se que o corolário desse entendimento encontra-se no Art. 150, § 4º, da Constituição Federal, que dispõe: “As vedações expressas no inc. VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

Portanto, toda renda obtida pelo templo, se for convertida para suas

finalidades essenciais, ficará atendido o pressuposto exigido pelo texto constitucional.

Desta forma Regina Helena Costa podendera:

Pensamos que o que a lei maior exige uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação: então, havendo relação entre venda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração Constitucional.

Desse modo, há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício das atividades atípicas, pela instituição religiosa, está relacionado com suas finalidades essenciais. (2001. p.160).

Roque Antônio Carrazza também destaca:

Efetivamente quando o Direito dá os fins (no caso, a liberdade religiosa), ipso facto, dá os meios, inclusive os materiais para alcançá-los (Rui Barbosa). Pois bem, os aportes financeiros da igreja nada mais são que meios materiais destinados a dar suporte econômico as suas – desinteressadas e de relevantes interesses públicos – finalidades essenciais. (2013. p. 861-862-867)⁹

Essa teoria é denominada “teoria moderna” e está de acordo com a maioria dos julgados mais recentes do STF, como exemplo: AI 651138 AGR/RJ, interposto por Igreja Batista Do Méier em face do Município do Rio de Janeiro, cuja acórdão proferiu a extensão da imunidade não somente aos locais de culto mas, também ao patrimônio rendas e serviços que têm relação às atividades religiosas, dessa forma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário

⁹ No mesmo sentido, Andrei Pitten Velloso colabora: “[...] as imunidades alcançam os templos, mas não apenas eles, como se poderia concluir a partir de uma equivocada interpretação literal do preceito. Todo patrimônio, toda renda e todos os serviços das instituições religiosas são imunes a tributação, desde que sejam vinculados as suas finalidades essenciais. Essa ilação deriva da interpretação do art. 150, VI, b da CF, conjugado com seu § 4º, que faz expressa referência ao patrimônio, à renda e aos serviços de tais instituições, imunizando-os, sempre que sejam “relacionados as finalidades essenciais das entidades”. (2012, p. 300)

provido. (STF - RE: 578562 BA, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070)

E também no RE 325822/SP interposto pela Mitra Diocesana de Jales em face do prefeito municipal de Jales, cuja acórdão proferido, ficou entendido que a imunidade deva ser estendida também aos imóveis alugados pela instituição religiosa:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (STF - RE: 325822 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246)

Diante do exposto, entende-se que as duas primeiras concepções (*templo-coisa* e *Templo-atividade*) são mais restritivas. Por sua vez, a concepção (*Templo-Atividade*), possui um sentido mais extensivo e conseqüentemente mais aceita na doutrina.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

No ano de 1953, a primeira turma do STF, posicionou-se, no que tange as imunidades dos templos, na então vigente constituição federal de 1946. Ana Cecília Elvas Bohn na análise do recurso extraordinário 21.826/DF, esclarece que as imunidades deveriam ser interpretadas de maneira restrita, e somente o templo, lugar físico onde se celebram os cultos, era alcançado pela norma imunizante da época (Bohn, 2015, p. 159). Tal recurso fora interposto pela Matriz da Glória do Rio de Janeiro, cujo objeto da discussão era relativamente à cobrança de impostos lançados em um lote de terreno pertencente aquela entidade, decisão proferida pelo STF com a seguinte ementa:

A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra “b” da constituição é limitada, restrita, sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre templo de qualquer culto, assim entendidos Igreja, seu Edifícios e Dependências. Um lote de terreno, isolado, não pode ser considerar solo do edifício do templo. (RE, Recurso Extraordinário nº 21.816/DF Relator: Ministro Ribeiro Costa, Brasília.)

Importante frisar que em comparação a Constituição Federal de 1988, a Constituição federal de 1946, no artigo 31 definido acima, não continha expressamente o disposto no §4º do art. 150 que vincula a imunidade a todo seu *“patrimônio, renda e serviços relacionado com as finalidades essenciais”* assim, permitindo um alargamento na interpretação da imunidade dos templos de qualquer culto.

Segundo Ana Cecília Elvas Bohn:

No entanto, desde aquele julgamento ocorrido na década de 50 do século passado, o STF vem modificando seu posicionamento, o que pode ser verificado pelos julgados mais recentes daquela Corte que reconheceu o benefício da imunidade, com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700, julgado em 13.06.2000) ou utilizados como escritórios e residência de membros da entidade imune (RE 221.395, julgado em 8.02.2000). Com efeito, o STF apreciando os recursos interpostos por instituições de assistência social, havia alargado a amplitude das imunidades previstas na alínea “c” do inc. VI do art. 150 da Constituição Federal fato que ensejou que a mesma interpretação fosse dada à imunidade dos templos, prevista na alínea “b”. (BOHN, 2015, p. 160).

Por conseguinte, fixado no Recurso Extraordinário, 237.718-6, cuja de um lado como recorrente o Estado de São Paulo e, de outro, a Província de Capuchinhos de São Paulo como recorrida, o relator Ministro Sepúlveda Pertence, prolatou voto vencedor não conhecendo o recurso extraordinário, em acórdão com a seguinte ementa:

Imunidade tributária dos patrimônios das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI,C): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de de propriedade da entidade imune, ainda quando, alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais. (Ac. no REExt nº 237.718-6/SP, Tribunal pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 29.03.2001)

Os fundamentos utilizados nesta decisão em pauta foram sobre as funções das instituições sociais, haja vista que constituem também objetivos do Estado, e assim, onera-las com impostos significaria uma diminuição em sua capacidade no atingimento de suas finalidades.

O reflexo de uma postura mais ampliativa, no que tange a imunidade dos templos de qualquer culto, ficou evidenciado no Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, de 2002, no caso da Mitra Diocesana de Jales, cuja ementa fora citada no capítulo anterior.

Ana Cecília Elvas Bohn aduz:

Contudo, a adoção de uma postura mais ampliativa quanto a imunidade dos templos quanto a imunidade dos templos de qualquer culto se deu por ocasião do Recurso extraordinário 328.822-2/SP do caso da mitra diocesana de Jales (Dioceses e paróquias) ocorrido em 18 de dezembro de 2002. De acordo com relatório do acórdão, o Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu pela não extensão da imunidade ao IPTU a todos os imóveis pertencentes à entidade religiosa, limitando tal imunidade somente “aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e as dependências que servem diretamente aos seus fins”. (2015, p. 161).

Assim as recorrentes pretenderam a reforma do acórdão, sob a alegação de que exercem funções suplementares do Estado, de forma que todos os seus bens são utilizados nas suas finalidades institucionais, assim como: a administração, locais de reunião, residência dos padres ou chefes dos trabalhos da igreja, desta forma ficou ressalvado que somente alguns imóveis estão alugados, e seus rendimentos contribuem diretamente para o sustento das missões da igreja.

Segundo Ana Cecília Elvas Bohn:

No caso em tela, da Relatoria Originária do ministro Ilmar Galvão, o recurso Extraordinário foi interposto com fulcro na letra “a” do permissivo constitucional contra a referida decisão do tribunal de justiça do Estado de São Paulo, que entendeu não ser extensiva a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales (Diocese e Paróquias), a imunidade prevista no art. 150 inc. VI, Letra “b”, e § 4º da Constituição Federal, tendo limitado o benefício, na esfera municipal, aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins, excluindo, todavia, da garantia constitucional os centros pastorais ou de formação humano – religiosa, os locais de reunião e administração as residências dos padres e religiosos encarregados dos trabalhos da igreja, bem como os imóveis alugados para arrecadar fundos para o cumprimento dos objetivos estatutários da instituição. (2015, p. 162).

O Relator originário, Ministro Ilmar Galvão adotou a corrente restritiva, em meio a uma corte dividida. Alegou o fato de que o apelo extremo restringiu-se somente ao IPTU, de maneira genérica na esfera municipal, o que não fora mencionado nenhum outro imposto.

Do mesmo modo apontou um acórdão impugnado da primeira Igreja católica apostólica Romana, cuja exclui do benefício da imunidade os imóveis que não possuíam nenhuma relação com a finalidade essencial da referida igreja, mostrou expressamente, nesta categoria, “os prédios comerciais dados em locação, os lotes vagos” de forma, a situar como limites o objeto do recurso em pauta.

Desta forma, Ana Cecília Elvas Bohn destaca:

Ressaltou que o Supremo Tribunal Federal, em tema de imunidade tributária, tem-se permitido nas últimas decisões uma interpretação mais ampla da matéria, citando o julgamento do RE 237.718-6, no qual o ministro Sepúlveda Pertence se manifestou por uma interpretação teleológica das normas de imunidade tributária de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar. Sustentou que a Suprema Corte, por ambas as Turmas, têm reconhecido o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE257.700), ou utilizados como escritórios e residência de membros da entidade (RE 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado, em estacionamento de veículos (RE 144.900), ou sobre renda obtida pelo SESC, na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822). (2015, p. 163).¹⁰

¹⁰ Ainda, “Ocorre que, conforme chama atenção o próprio ministro relator, em todos esses casos, e em outros semelhantes o apelo extremo foi processado sobre a alínea “c” do dispositivo constitucional acima citado que veda a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e da assistência social sem fins lucrativos atendidos os requisitos da lei. Já no presente

No caso em tela, fora invocada, desde a propositura da ação, a alínea “b” (templos de qualquer culto), de forma que as correntes de interpretação extensivas não podem socorrer as matérias sob o pálio da alínea “c”, sobre o pretexto de identificação do conceito amplo de templo e suas extensões.

Seguindo o entendimento do Tribunal de Justiça De São Paulo, “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”, o relator entendeu que este deveria ser confirmado, não reconhecendo o recurso.

Sobre finalidades essenciais, o ministro Carlos Velloso, em trecho de seu voto:

Estamos examinando as imunidades da alínea “b”: Templos de qualquer culto. Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder; são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então o edifício, a casa, o prédio onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão também cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão das finalidades essencial do templo são prestado. O estacionamento para automóveis vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fiéis, os serviços ali prestados pelos templos, estão abrangido pela imunidade.

Agora Sr. Presidente, dizer que os imóveis espalhados pelo municípios, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita a administração eclesiástica, de propriedade desta, estes imóveis não estão abrangidos pela imunidades do art. 150, VI, b, porque não está relacionado com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis por tanto pertence a administração eclesiástica, a mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, b.

Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto, por isso que, bem disse o Ministro pertence, a imunidade do art. 150, VI, b, está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente. (STF- RE: 325822 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246)

Dessa forma Ana Cecília Elvas Bohn aduz:

O ministro Gilmar Mendes em seu voto condutor da divergência, ressalta que a constituição Federal atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal

caso a alínea invocada, desde a propositura da ação é a “b” (templos de qualquer culto) de forma que no entendimento do relator não socorre as recorrentes a interpretação ampliativa que a suprema corte vem imprimindo a matéria sob o pálio da alínea “c” até por que seria difícil identificar, no conceito amplo de templo, “lotes vagose predios comerciais dados em locação” (BOHN, 2015, p. 163).

e aos municípios o poder de tributar, mas que esse exercício não se faz de modo absoluto, pois se atribui a cada uma das pessoas jurídicas de direito público parcela de competência para dispor sobre determinadas matérias. E Essas restrições são chamadas de limitação ao poder de tributar, sendo a imunidade uma limitação a esse poder. (2015 p. 169)

O Ministro Marco Aurélio, ao presidir com seu voto de minerva, teve a mesma linha de raciocínio, tendo em vista que a votação estava empatada:

Peço vênica também ao eminente relator, para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no que previsto no código de direito canônico de 1983, editado quando do papado de João Paulo II. Os bens, no caso, são destinados a finalidade do próprio templo, não vejo na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguir-se institutos, do dispositivo do art. 19 da Constituição Federal, porque este artigo, ao vedar à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja acordada, e no tocante a imunidade, não há esse aporte. Ressaltou bem o Ministro Moreira Alves que a carta de 1988 trouxe a novidade do § 4º do art. 150, sobre as vedações expressas no inc. VI, e, Aí, houve referência explícita a alínea “b”, que cogita da imunidade sobre os templos de qualquer culto. De acordo com o citado no § 4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta, “com finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar a imunidade.

Observa-se que a questão central debatida no Recurso Extraordinário, é saber se a imunidade tributária do art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988, dos templos de qualquer culto deve ser interpretada restritiva ou extensivamente, no tocante a vedação do § 4º que prevê: “ *As vedações expressas no inc. VI, alínea b e c compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas*”. Desta maneira, fora proferido pelo Supremo Tribunal Federal a seguinte decisão no RE 325.822-2:

Recurso Extraordinário. 2. Imunidades tributárias dos templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, renda e os serviços “relacionada com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional, serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inc. VI do art. 150 da constituição federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso ais

4.1 POSICIONAMENTOS ACERCA DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

O grande corolário da Constituição é sem dúvidas a garantia dos direitos fundamentais. Nenhum direito fundamental é ilimitado.

Assim, a garantia à liberdade religiosa, garantida no art. 5, VI, da Constituição Federal, cuja preservação se dá através do instituto da imunidade tributária que é conferida aos templos de qualquer culto, também não é um direito ilimitado.

A imunidade fora outorgada aos templos de qualquer culto, e a Constituição sequer definiu o que é *templo*, tampouco o que é *culto*, de maneira que tal interpretação ficou a cargo dos intérpretes e administradores para a sua aplicação.

Assim, Ana Cecília Elvas Bohn Assevera:

Além de não ter definido os aludidos termos (Templo e culto), determinou no art. 150, § 4º que a imunidade alcançaria o patrimônio, a renda e os serviços que estivessem relacionados às finalidades essenciais da entidades nelas mencionadas, de modo que também ficou dependendo de uma interpretação subjetiva saber se determinado patrimônio, bem ou serviço se incluiu ou não nesse conceito de finalidades essenciais estipulado no citado dispositivo constitucional. (2015, p. 167)

Destaca-se o princípio da liberdade religiosa como um direito fundamental, fundamento máximo da regra da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, desta maneira serve de vetor se observado na interpretação das normas da imunidade.

O direito à liberdade religiosa precisa ser harmonizado, tendo em vista a República Federativa do Brasil ser um Estado laico que, por um lado, veda o embaraço aos templos de qualquer culto, e de outro, veda sua subvenção nos termos do art. 19, I do texto constitucional.

Ademais a questão passa também, pelo confronto com o princípio da livre concorrência prevista no art. 170, VI, da Constituição Federal, e também com o da repressão ao abuso de poder econômico previsto no art. 173, § 4º da Constituição Federal.

Salienta-se que em relação ao conceito de culto, não é competência de o

Estado laico julgar se determinada crença verdadeira ou falsa, o intérprete deve buscar uma interpretação no sentido mais amplo possível, a fim de não tolher as crenças minoritárias.

Nesta linha de raciocínio, Caio de Azevedo Trindade adverte que quando houver um intuito fraudulento de determinada entidade que se pretende religiosa, ou a prática de atos contrários à moralidade, princípios éticos e jurídicos, a imunidade concedida poderá ser retirada. *“Vez que não se estará diante de instrumento garantidor do exercício das liberdades públicas, mas sim de instrumento contrário aos princípios insculpidos na Carta Magna”.* (2007, pag. 101)

No tocante ao conceito de templo, como visto anteriormente, a predominância é da corrente Templo-entidade, ou seja, quando a Constituição se refere a templo ela está se referindo a própria entidade religiosa, trata-se de imunidade subjetiva. No entanto Ricardo lobo torres ressalta *“a imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria constituição lhe traçar alguns limites objetivos”.* (2000, pag. 153).

Posto isto, surge uma questão polêmica acerca da expressão *finalidades essenciais*, no tocante as imunidades dos templos de qualquer culto, haja vista suas mais diversas interpretações.

É o que ressalta Fernandino Barreto:

Questão tormentosa é a relativa à extensão do vocábulo “templo”. Alguns sustentam que imunidade do templo abrange o local em que o culto se realiza, mas também os anexos a ele vinculados. Essa posição tem a seu favor a ilustre Aliomar Baleeiro. Excetua, porém, as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas da instituição mantenedora do templo. Em outro polo, Pontes de Miranda defende a interpretação restritiva, excluindo da imunidade quaisquer outros bens, mesmo ligados ao culto, e rendas e serviços que não sejam fruto do próprio templo. Para nós, a questão encontra resposta direto na própria constituição. O § 4º do art. 150 deixa claro que a imunidade alcança o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais nela mencionadas. Assim, ou o bem, que não é templo, sentido estrito, é relacionado com suas finalidades essenciais, como é a casa da sacristia, da residência do pastor, do convento, do mosteiro, e de seus anexos e, por conseguinte é imune, ou não se trata de bem a ele relacionado e imunidade não há. Não é demais lembrar que a exegese, em matéria de imunidade, deve ser ampla, lata, sem restrições, dado que objetiva a preservação de elevados valores que a constituição quer prestigiado. (2012, p. 89).

O referido autor é enfático sobre as finalidades essenciais, ou seja, tudo que está relacionado com as finalidades essenciais do culto deve ser abarcado pela

imunidade, ocorre que logo em seguida, o autor alerta para o fato da matéria da imunidade a exegese deve ser ampla em virtude da grande carga axiológica que ela carrega.

Não resta dúvidas, a saber, se determinado bem, que não seja o templo ou a atividade diretamente ligada ao culto, está ou não coberto pela benesse da imunidade, é tomar conhecimento se esse bem esteja relacionado com as finalidades essenciais da entidade. Determinar as finalidades essenciais dá margem a interpretações subjetivas antagônicas.

Ricardo Lobo Torres destaca que deve ser observado como limites objetivos à outorga das imunidades dos templos, o previsto no texto constitucional no art. 150, § 4º, em suas palavras:

A vedação da incidência fiscal sobre os templos de qualquer culto compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados, com as suas finalidades essenciais, são a prática do culto a formação de ministros, o exercício da atividade filantrópica e a assistência moral aos crentes. (2000, p. 254).

Os dois autores acima citados entendem que a solução para saber se determinada atividade faz parte das finalidades essenciais encontra-se no texto constitucional, no tocante às finalidades essenciais, no art. 150, § 4º da Constituição Federal.

Todavia tal interpretação sobre as imunidades tributárias dos templos está abrigada sobre o conceito de *finalidades essenciais*, ou seja, todas as atividades exercidas pelas entidades religiosas, desde que os recursos sejam destinados a essa finalidade.

De acordo com essa interpretação ampla, a natureza das atividades são irrelevantes, assim a destinação do recurso é o importante, com tanto que ele seja revertido para as finalidades essenciais da entidade religiosa estará imune a tributação. Porém, deixa-se de arrecadar aos cofres públicos grandes quantias que serviriam na utilização dos serviços públicos essenciais prestados pelo Estado (sob a alegação de proteção de direito de liberdade religiosa).

Ana Cecília Elvas Bohn destaca que há milhares de cidadãos que não professam qualquer fé, eximidos pela contemplação dos serviços públicos, com esse valor que deixou de ser arrecadado, apesar de serem obrigados a destinar quatro

meses de trabalho por ano no cumprimento de suas obrigações tributárias. (2017, p. 178)

Ela também menciona que dentro do conceito de liberdade religiosa há também o direito de não ter religião, no entanto, não há proteção, uma vez que, os cidadãos que não possuem qualquer fé ou vínculo religioso terminam indiretamente custeando as atividades dos cultos, cobrindo aqueles que deixaram de recolher. (2017, p. 178)

A referida autora salienta que o que se pretende é não abolir a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e nem mesmo a sua interpretação restritiva, mas, que a interpretação seja teleológica e sistemática, levando em conta todos os princípios como também o da livre concorrência.

Ressalta-se que o congresso nacional teve a oportunidade de discutir a supressão da imunidade tributária através da PEC 176 - A/ 1993.

Ana Cecília Elvas Bohn Aduz:

Conforme afirmado, não se concorda com o entendimento de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto possa ser abolida através de emenda constitucional, tendo em vista que a constituição federal instituiu uma série de valores que considerou primordial interesse em um Estado democrático de Direito elevando-se a categoria de cláusula pétrea. Tamanha é a importância dos direitos e garantias individuais, dentre os quais está a liberdade religiosa que a Constituição Federal os elevou a condição de cláusula pétrea, de forma que não pode ser suprimidos sequer por emenda constitucional, na forma estabelecida no art. 60, § 4º da Constituição Federal. (2015, p. 180).

Regina Helena Costa entende, conforme o exposto, que a interpretação das normas imunizantes não pode ser nem ampliativas e nem restritivas, mas que deva atender seu objetivo, esse que é a liberdade religiosa, assim a referida autora sustenta que o fator determinante no alcance da imunidade é a destinação dos recursos obtidos. (COSTA. 2014. p. 160).

Em contrapartida, Ana Cecília Elvas Bohn, sustenta na necessidade dos abusos serem contidos. A referida autora alega que para uma melhor e mais adequada compreensão das imunidades religiosas, prevista na alínea “b” do art. 150, VI, combinado com o § 4º do art. 150, ambos da constituição federal, que dispõe *somente* o patrimônio, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades estão sobre proteção da imunidade. Ela aduz que “deve-se

utilizar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade como critérios de ponderação, a fim de compatibilizar a proteção ao direito da liberdade religiosa, com o princípio da livre iniciativa, e da laicidade do Estado brasileiro”. (2015 p. 181)

Sabe-se que as finalidade essências dos cultos são aquelas relacionadas a própria celebração, vale dizer, formação dos padres ou pastores, ou atividade de assistência espiritual dos crentes.

A imunidade alcança além dos cultos, os locais utilizados para formação, vale dizer, catequese e seminários, a casa do pastor ou residência dos padres e funcionários da paróquia, as rendas obtidas com a venda de artigos religiosos e lanches em pequenas lojas da entidade, dízimo, ofertas, serviços litúrgicos, como batizado e casamentos, atividades que sejam diretamente ligado ao culto.

No entanto, esclarece Luiz Mesquita Filho e Hélio Sílvio Ourém Campos, que a imunidade deva ser concernente ao necessário para a realização do culto, de maneira que não deve se restringir o seu alcance, porque assim o tributo seria um obstáculo e nem ampliar, de modo que tal imunidade sirva de estímulo para a prática de cultos religiosos. (2012. p. 109).

Ana Cecilia Elvas Bohn aduz á um aspecto que segundo ela tem bastante relevância, sobre as atividades que teriam um impacto significativo no mercado. Ela questiona se em tais casos a imunidade em questão não entraria em colisão com o princípio da livre concorrência prevista no art. 170, VI, da Constituição Federal, que para ela, poderia implicar em significativa vantagem econômica ou aumento desigual de lucros a qual deveria ser reprimido, nos termos do art. 173, § 4º, da constituição federal. (2017, p. 181).

Na mesma linha de raciocínio Ives Gandra Martins, aduz que poderia não haver imunidade tributária sempre que os concorrentes estejam sujeitos a impostos:

Parece-me, ainda, que o §4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas e entidades imunes, que não gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos a imposição tributária. (2013. Pag. 51)¹¹

Desta forma, Ives Gandra Martins posiciona-se acerca dos limites impostos

¹¹ Também, Kiyoshi Harada adverte que “Os atos de mercância, praticados por alguma seita, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar a margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.” (2001, p. 293)

pela proteção a livre concorrência, de maneira que o § 4º do art. 150, da Constituição Federal, ao mencionar as finalidades essenciais, precisa ser compatibilizado com o art. 173, § 4º, também do mesmo diploma, de que trata sobre a concorrência desleal. Uma entidade imune, na exploração de atividade única do setor privado, não encontraria barreiras, propiciando assim a eliminação de concorrentes. Assim esclarece:

Se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada com seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos de sucesso. Nessa hipótese, a nova entidade, embora indiretamente referenciada não é imune, porque poderia ensejar a dominação do mercado ou a eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com o do seu concorrente. (MARTINS, 2001. p. 45-46).

Vale dizer, a mesma linha de raciocínio utilizada pelo constituinte que prevê no art. 150, § 3º da Constituição Federal, no tratamento das imunidades recíprocas, que a imunidade não alcançará o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas rígidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. (CF. 1988. Art. 150, § 3º) (BRASIL, 1988).

Pode-se observar que fica excluída a benesse da imunidade recíproca quando o patrimônio, a renda e serviços das pessoas jurídicas de direito público estejam ligados a atividades econômicas reguladas por normas aplicáveis a empresas privadas. Isto ocorre justamente para inibir o favorecimento de pessoas em detrimento de outras de direito privado, provando-se totalmente contrário ao princípio da livre concorrência.

É o que esclarece Hugo Brito Machado:

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e serviços estejam ligados a atividades econômicas reguladas pelas normas aplicáveis a empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. (2001, p. 289).

5 CONCLUSÃO

Como forma de proteger o direito fundamental da liberdade religiosa, a Constituição Federal determina, no art. 150, VI, b, a não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Em que pese o termo imunidade tributária não estar previsto no aludido dispositivo constitucional, ou em qualquer outro, não se notou controversa em relação à sua natureza jurídica.

Buscou-se compreender o conceito de imunidade tributária dentro das discussões entre o conceito de poder e competência tributária. O poder é do Estado ao instituir tributos, bem como, a distribuição de parcela deste poder, através da atribuição de competência entre as pessoas jurídicas de direito público.

O exercício da competência tributária foi disciplinado pela Constituição Federal de forma rigorosa e exaustiva, assim como, as hipóteses da imunidade tributária, sendo utilizadas as seguintes expressões: não incidência, limitação e isenção e proibição de instituição de tributos, o que culmina conclusões equivocadas acerca da sua natureza jurídica.

Há uma série de teorias que buscam conceituar a natureza jurídica da imunidade tributária: exclusão ou supressão da imunidade tributária, hipótese de não incidência, limitação constitucional ao poder de tributar, princípio constitucional e garantia dos direitos fundamentais. O objetivo é a preservação dos direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal. São elencadas pela imunidade tributária, pessoas, bens ou situações que estejam fora da esfera de tributação. A competência tributária das pessoas políticas já nasce demarcada por esses limites.

Como regras jurídicas taxativas na constituição Federal, as imunidades tributárias delimitam negativamente quando estabelecem situações, bens e pessoas fora do alcance da tributação, com a finalidade de preservar os direitos fundamentais consagrados no mesmo Diploma, desta forma, gerando em favor das pessoas imunes o direito público subjetivo de exigir que o Estado não lhe embarace com qualquer tributação.

A liberdade religiosa é garantida na Constituição Federal de 1988, prevista no art. 5, VI: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de cultos e suas liturgias”.

Em que pese a Constituição Federal garantir a imunidade tributária dos

templos de qualquer culto, ela não definiu sequer o que é templo nem tampouco o que seja culto.

A palavra culto pode ter diversos significados como: conjunto de ritos, ou até mesmo a própria confissão religiosa, ou seja a própria religião. E desta maneira, no presente trabalho entendeu-se culto como religião, o que não foi fácil a sua definição.

O Brasil como um Estado laico, é incompetente para qualificar qualquer tipo de religião ou crença, como verdadeira ou falsa, em detrimento das minorias. Cabe ao interprete buscar o sentido mais amplo possível, para garantir as crenças da minoria.

Ressalta-se que o direito da liberdade religiosa está ligada intimamente ao princípio da dignidade da pessoa humana. Deverá ser analisado, em cada caso concreto, se a entidade que se pretende religiosa, não atente contra o referido princípio ou até mesmo a moral e aos bons costumes, bem como a prática de atos fraudulentos, hipótese as quais não poderão obter o reconhecimento, para fins de imunidade tributária no art. 150, VI, b, da Constituição.

Decorreram-se da palavra Templo três grandes concepções: Templo-coisa, que entende que somente o local onde se realiza o culto deverá ser imune; Templo-atividade, entende que deverá ser imune o local onde se realiza o culto religioso, bem como anexos ligado a ele; Templo-entidade, que entende o templo como a própria entidade religiosa, sendo que esta ultima concepção tem mais aceitação e está de acordo com diversos julgados do Supremo Tribunal Federal.

No recurso extraordinário interposto pela Mitra diocesana de Jales, ocorrido em dezembro de 2002, analisou-se a decisão proferida no sentido que o importante para a outorga da imunidade é a destinação dos recursos obtidos e não a origem, de forma, que se os recursos forem aplicados nas finalidades essenciais da entidades religiosas, estas deverão ser imunes. Isto ocorreu devido ao disposto no § 4º e art. 150, da Constituição, em equiparação com as imunidades previstas nas alíneas b e c do art. 150, ou seja, da imunidade dos templos com as imunidades das instituições de assistência social.

Evidenciou-se que a liberdade religiosa precisa ser compatibilizada pelo fato de a Republica Federativa do Brasil ser um Estado laico que, nos termos do art. 19, inciso I, do texto Constitucional, veda o embaraço de qualquer culto, e, por outro lado, veda também a subvenção deles.

Isto posto, a questão esbarra com o princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV, da Constituição Federal e, também, com a proibição do abuso de poder econômico com fulcro no art. 173, § 4º, também da Constituição Federal.

A imunidade tributária tem como objetivo proteger a liberdade religiosa, e sua interpretação deve ir além da liberdade que a fundamenta. Resta claro que para saber se determinado bem, cuja não esteja diretamente ligado ao culto ou as atividades religiosas encontra-se imune, deve-se observar a questão da abrangência das finalidades essenciais.

Entende-se que as finalidades essenciais dos cultos estão relacionadas com a celebração do próprio culto, com a formação de padres ou pastores ou atividades de assistência espiritual dos fieis.

A imunidade abrange também os locais utilizados para os estudos de formação como seminários e catequeses, rendas obtidas com a venda de objetos sacros nas pequenas lojas dos templos, rendas oriundas de serviços litúrgicos como batizados e casamentos, ou seja, todos relacionados diretamente ao culto.

Questiona se o disposto no art. 150, § 4º, da Constituição Federal, permite uma interpretação abrangente, sendo a atividade que não tem relação direta ao culto, ser abarcada pela imunidade tributária em caso que a entidade religiosa destinar seus recursos oriundos destas atividades em suas finalidades essenciais.

Estando nessas hipóteses, a resolução deve ser feita pela técnica de ponderação que estabelece o peso relativo dos diversos elementos em disputa, havendo a prevalência daquele que menos prejuízo causar aos demais, em cada caso concreto.

No aludido julgamento RE 325.822S-2/SP, ficou evidenciado a divergência no entendimento do Supremo Tribunal Federal, na equiparação das imunidades dos templos de qualquer culto com as imunidades das instituições de educação de assistência social.

Da mesma forma, menciona o § 4º do art. 150 da constituição Federal, que as imunidades dos templos de qualquer culto prevista na alínea b, e as imunidades das entidades relacionadas na alínea c, dentre as quais encontra-se as instituições de educação e assistência social, “ somente o patrimônio a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionada.” Verificou-se que as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto diverge das finalidades essenciais das instituições de educação e assistencial religiosa e,

portanto, com fundamento diverso.

É na deficiência do Estado que as instituições de assistência social tem o objetivo de desenvolver as atividades para supri-las, e assim as imunidades tem a função de servir de estímulo no desenvolvimento dessas atividades. Diferentemente, as imunidades dos templos de qualquer culto são em suma, a proteção dos direitos a liberdade religiosa e, assim, o Estado deve, nos termos do art. 19, I, da Constituição Federal, respeitar e assegurar o livre exercício das diversas manifestações.

Concluiu-se que, as atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas, que tenham algum cunho empresarial, não podem ser abrangidas pela benesse da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, haja vista a enorme vantagem econômica que acarreta um tratamento desigual em relação ao outro contribuinte na mesma situação.

Concluiu-se, também que a outorga da imunidade nessas situações representaria uma violação do princípio da livre concorrência, prevista no art. 170, IV, da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Luiz Alberto David e NUNES Jr., Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

Ávila, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Assembléia Geral da Onu. **Declaração Universal dos Direitos dos Humanos**. (Paris, 1948). <http://www.un.org/en/universal-declaration-human-rights/> (acessado em 11 de março de 2020).

BOHN, Ana Cecília Elvas. **Imunidades Tributárias dos Templos Religiosos: do seu Conteúdo e extensão como forma de tutela da liberdade religiosa..** Curitiba: Juruá, 2017

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 21.826, relator Ministro Ribeiro da Costa Julgado 02 jul. 1953, publicado em 30.12.1953. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>. Acesso em : 12 março 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo Regimental em Agravo de instrumento nº 690.712-8, relator Ministro Carlos Ayres Brito. Julgado 23 jun. 2009, publicado em 13 ago. 2009 Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acesso em : 12 março 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 578.562-9, relator Ministro Eros Grau Julgado 21 maio 2018, publicado em 12.09.2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>. Acesso em : 12 março 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo Regimental em Agravo de instrumento nº 651.138-1, relator Ministro Eros Grau. Julgado 26 jun. 2007, publicado em 17 ago. 2007 Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=480108>. Acesso em : 12 março 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 325.822-2, relator Ministro Gilmar Mendes, Julgado 18 dezembro 2002, publicado em 14.05.2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>. Acesso em : 12 março 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 nov. 2019

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Apud BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito financeiro e Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

CARRAZA, Roque Antonio. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. Ed.. São Paulo. Malheiros, 2013.

_____. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b" da CF)- questões conexas**. In: *Carraza, Elisabeth Nasar (Coord)*. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. **Fato gerador da Obrigação Tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da lei Tributária**. ed. São Paulo: Dialética, 1998. P. 114.

_____. **(imunidade tributária – in imunidades tributárias**
– obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, Centro de extensão universitárias/ Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1998, p. 710)

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ana Maria Guerra. **Direito Internacional dos Direitos Humanos**. ed. Coimbra. Almedina, 2006.

MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) e a sua extensão à remuneração dos sacerdotes e pastores inclusive a doações – congrua paroquial – desoneração do I.R**
Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 17, n. 194, p. 81-94, fev. 2018.

MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MORAES, Bernardo ribeiro de, “**A imunidade tributária e seus novos aspectos**”. Revista dialética de direito tributário ed. São Paulo. Dialética, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo. Saraiva, 2014.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas da não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**. 31. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, p. 133..

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2005.