

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

**ASPECTOS PONTUAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS
DE QUALQUER CULTO**

JOSÉ ROMEU DA SILVA

Agosto

2017

JOSÉ ROMEU DA SILVA

**ASPECTOS PONTUAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS
DE QUALQUER CULTO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico.

Orientador: Prof^oDr^o Eduardo Marcial Ferreira Jardim

São Paulo

2017

S586a Silva, José Romeu da.

Aspectos pontuais das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto / José Romeu da Silva. – 2017.

94 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) -
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017.

Orientador: Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

Referências bibliográficas: f. 89-94.

1. Liberdade religiosa. 2. Estado. 3. Constituição federal. 4. Templo de qualquer culto. 5. Imunidade tributária. 6. Finalidade essencial.

I. Jardim, Eduardo Marcial Ferreira, orientador. II. Título

CDDir 341.39452

Bibliotecário Responsável: Hernani Correa Medola – CRB 8/9942

JOSÉ ROMEU DA SILVA

ASPECTOS PONTUAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS
DE QUALQUER CULTO

Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico.

Aprovada em 27 de 02 de 2018.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Eduardo Marcial Ferreira Jardim
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Davi Charles Gomes
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Sergio Igor Lattanzi
Centro Universitário Padre Anchieta

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
2. A LIBERDADE RELIGIOSA NO CONSTITUCIONALISMO BRASILEIRO	15
2.1 - A Separação Entre O Estado E Os Cultos Religiosos	16
2.2 – O Preâmbulo da Constituição De 1988 E A Religião	22
2.3 – A Liberdade De Culto	25
3 - NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	29
3.1 – Limitação Constitucional Ao Poder De Tributar	33
3.2 – Supressão Da Competência Tributária	37
3.3 – Imunidade Tributária Como Princípio Constitucional	42
4. IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS	46
4.1 – A Extensão Do Conceito De Templos Para Gozo De Imunidades Tributárias.	48
4.2 – A Compreensão Jurídica De “Culto”	56
4.3 – O Caráter Subjetivo Da Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto E Sua <i>Ratio Essendi</i>	59
5. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS SERVIÇOS E PRODUTOS RELIGIOSOS E A LIVRE CONCORRÊNCIA.	63
5.3 Atividade Essencial como Garantia do “Patrimônio, Renda e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais”.	78
6. CONCLUSÃO	85
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	89

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professor Doutor Benedito Guimarães Aguiar Neto

Coordenador Geral da Pós-Graduação
Professora Doutora Maria Cristina Triguero Velox Teixeira

Diretor da Faculdade de Direito
Professor Doutor Felipe Chiarello de Souza Pinto

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Mestrado Em Direito
Político E Econômico
Professor Doutor Gianpaolo Poggio Smanio

Dedico esta dissertação à minha mãe
Josefa Romeu, à minha esposa
Ivaneide Silva, aos meus filhos: Sara
Silva, Victor Silva, Gabriel da Silva.

Uma dedicação especial ao Conselho
da Igreja Presbiteriana Memorial do
Natal.

AGRADECIMENTOS

Ao Deus criador e sustentador de todas as coisas, pelo privilegio que me concedeu em estudar com um corpo docente tão qualificado e profundamente comprometido no progresso dos seus discentes.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, por sua ajuda, suas observações e sugestões, que foram fundamentais no desenvolvimento desta dissertação, bem como pela sua longanimidade e atenção em todos os encontros.

Ao casal Dr. Anizio Borges e Dra. Ines Borges pelo carinho que nos hospedaram, nos dando apoio de um lar cristão.

À minha família e meus amigos que sempre me incentivaram, a quem eu faço essa homenagem a todos, na pessoa de Luiz Fernandes de Oliveira Neto.

RESUMO

Os questionamentos que envolvem o tema sobre análise da imunidade tributária dos Serviços e produtos religiosos vêm acompanhados da liberdade religiosa, assentado no constitucionalismo brasileiro. A imunidade tributária na história do sistema fiscal pátrio está presente desde a primeira constituição de 1824 que tornava imune de tributos o Imperador, e tal fato, de forma expressa alcançava sua família. Mesmo com a separação do Estado e da Religião, ocorrida na Proclamação da República em 15 de novembro de 1889, não há uma ação de expurgar do espírito social do povo brasileiro o elemento religioso, a nação torna-se laica, ou seja, se concilia a pluralidade de crença em seu território. A imunidade tributária se encontra lastreada na Constituição da República de 1988, e nem por meio de emenda constitucional poderá ser revogada, pois perfila entre os princípios e garantias fundamentais. Isso significa, que as pessoas políticas são incompetentes para legislarem acerca das imunidades tributárias, e isso acontecendo, estarão sob pena de irremissível inconstitucionalidade. Templo de qualquer culto, tem o direito a imunidade tributária, desde que observe que o patrimônio, a renda e os serviços estão sendo destinados em consonância com as finalidades essenciais.

Palavras chave: Liberdade Religiosa; Estado; Constituição Federal; Templo de Qualquer Culto; Imunidade Tributária; Finalidade Essencial.

ABSTRACT

The questions surrounding the analysis of the tax immunity of religious services and products are accompanied by religious freedom, based on Brazilian constitutionalism. Tax immunity in the history of the country's tax system has been present since the first constitution of 1824 which made the Emperor immune from taxation, and this fact expressly reached his family. Even with the separation of the State and Religion, occurred in the Proclamation of the Republic on November 15, 1889, there is no action to purge the religious spirit of the Brazilian people, the nation becomes secular, that is, it conciliates The plurality of belief in its territory. Tax immunity is backed by the Constitution of the Republic of 1988, and neither can a constitutional amendment be repealed, since it outlines principles and fundamental guarantees. This means that political people are incompetent to legislate on tax immunities, and in doing so, they will be under penalty of irreversible unconstitutionality. Temple of any cult, has the right to tax immunity, provided that it observes that the patrimony, the income and the services are being destined in consonance with the essential purposes.

Keywords: Religious Freedom; State; Federal Constitution; Temple of Any Worship; Tax Immunity; Essential Purpose.

INTRODUÇÃO

A presente dissertação de mestrado pontuará o limite do poder de tributar do Estado, em razão das entidades religiosas. Especificamente analisaremos a imunidade tributária dos serviços e produtos dos cultos de qualquer templo.

O constituinte Originário de 1988 impôs regras específicas a este respeito. A limitação ao poder estatal de tributação quanto aos templos de qualquer culto, encontra-se, na letra “b”, do inciso VI, do art. 150, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Esta limitação ao poder de tributar do Estado é uma vedação e não uma renúncia. A diferença consiste no fato da entidade tributante somente pode renunciar à cobrança de um tributo, porque tinha previamente a competência para legislar sobre o mesmo. Na vedação, essa possibilidade de renúncia nem ao menos existe, porque nem existia, antes a possibilidade de legislar sobre tal tributo.

Em suma, não pode renunciar o direito que não tem. Nesse sentido Antônio Márcio da Cunha Guimarães, cita Luciano Amaro:

A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais e nas imunidades tributárias (técnica por meio da qual, na definição no campo sobre que a Constituição autoriza a criação de tributos, eexcepcionam

determinadas situações, que fica, portanto, fora do referido campo de competência tributária).¹

Devemos ter em mente desde logo, que a imunidade tributária deve ser compreendida como um conjunto de normas constitucionais relativas a determinadas situações, pessoas ou bens, em que o constituinte originário entendeu que deveriam ser preservadas e protegidas, até mesmo do próprio Estado.

De acordo com Roque Antonio Carazza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligada a determinados fatos, bens ou situações.²

A imunidade tributária deve ser enfrentada como um princípio tributário, como é sistematizado pela doutrina e de amplo reconhecimento nos tribunais. Logo, a imunidade tributária é direito fundamental e, por isso, considerada *cláusula pétrea*, por força do § 4º, do art. 60, inciso IV, da Constituição. Sendo assim, nem mesmo emenda constitucional poderá abolir as imunidades inseridas na Constituição de 1988, como veremos no corpo do presente trabalho.

¹ Imunidade das instituições religiosas, p. 274

² Curso de direito constitucional, p. 846

Nesta perspectiva devemos observar as imunidades das atividades religiosas, sendo vedado³ por ordem expressa na Constituição Federal de 1988 na letra “b”, do inciso VI, do art. 150, que os entes federativos, União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, em instituir impostos sobre templos de qualquer culto.

O comando constitucional das imunidades tributárias às instituições religiosas visa a proteção à atividade religiosa, evitando assim, a interferência estatal sobre os ditames das diversas religiões, e busca incentivar e proteger uma atividade da sociedade, qual seja, a busca de um desenvolvimento espiritual. Não se trata de maneira alguma, de confusão entre Estado e Igreja, porquanto o Estado Brasileiro é reconhecidamente laico, mas não laicista, tema esse que enfrentaremos.

Diante da Constituição Federal de 1988, não se admite a discriminação de uma religião sobre a outra, mesmo porque o Texto Constitucional refere-se tanto ao culto, como ao templo e à liturgia sempre no plural, carecendo de sentido discriminar religiões oficiais e não oficiais. Eis aí importante índice para a interpretação do alcance das imunidades tributárias do art. 150, VI, b.

A normativa constitucional “templo de qualquer culto”, deve ser entendido e aplicado da mais ampla forma possível, ou seja, pontuaremos que a hermenêutica deve ser aplicada na dicção mais extensiva possível, e não restritivamente.

³Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato determinado. Impõe-lhes, de conseqüente, o dever de se absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

Há, porém um ponto fundamental quanto às imunidades tributárias, que abordaremos ao longo do presente trabalho, que consiste em: “finalidades essenciais”, se as entidades religiosas deixarem de observá-las, passarão a ser tributáveis. Se o patrimônio, a renda e o serviço deixarem de cumprir a sua teleologia, as entidades religiosas perderão a imunidade tributária. Eis o motivo pelo qual não podem ser interpretadas sem observar os fins que pretendem atingir.

2. A LIBERDADE RELIGIOSA NO CONSTITUCIONALISMO BRASILEIRO

O século XVI tem a figura da expansão da cultura europeia muito presente em seus enredos, isso ocorre por motivos dos mais variados, destacamos alguns: o econômico, o tecnológico e o religioso. E este foi por muitos séculos a marca mais forte e presente dos descobridores e/ou dominadores, nas novas terras.

É quase impossível falar dos últimos 500 anos do Continente Americano, sem que não seja diagnosticada a presença do poder religioso, levando ou trazendo economias, tecnologias e alterando o mapa geopolítico do continente.

Não há nenhum país nas Américas que não tenha uma cidade com um nome seja de apóstolo, de santos e de santas, mostrando assim, a grande influência religiosa e a forte mão do clero na condução político-econômica.

Diga-se que é neste mesmo século XVI que começa a raiar novas luzes no pensamento Ocidental, não se deve esquecer-se de sinalizar a Reforma Protestante que provoca uma nova ordem econômica religiosa na Europa e se espalha pelo novo continente, seguida de perto pelo humanismo nascente de Erasmo de Roterdã e a invenção global da prensa móvel de Johannes Gutenberg.

No fechar das cortinas do século XVIII há uma crescente ruptura do Estado que se fortalece, diante do domínio da religião, neste caso do Cristianismo, e no Brasil a proclamação da república é o marco divisor da separação entre Estado e a Religião, surgindo o Estado Laico.

2.1 - A Separação Entre O Estado E Os Cultos Religiosos

Neste ponto estaremos nos concentrando na separação entre o Estado e os cultos religiosos no Brasil, mas não deixaremos de conectar quando necessário com o ocorrido no velho continente europeu.

O período colonial da nossa nação foi marcado pela união entre a Coroa Portuguesa e a Igreja Católica Apostólica Romana. Com isso os reis portugueses detinham o direito do padroado, que era a prerrogativa de nomear autoridades eclesiásticas, controlando a Igreja Católica e todo seu patrimônio e renda.

Rubim Santos Leão de Aquino fala que a “origem dos antagonismos entre Estado e Igreja se encontram no sistema do padroado, outorgando ao Imperador sobre o clero e assuntos eclesiásticos, além do direito de exercer o beneplácito, ou seja, referendar, ou não, uma determinação papal que viesse a ser aplicada no Brasil”⁴.

José Murilo de Carvalho falando da colonização do Brasil expressa o seguinte: “os portugueses tinham construído um enorme país dotado de unidade territorial, linguística, cultural e religiosa. Mas tinha também deixado uma população analfabeta, uma sociedade escravocrata, uma economia monocultura e latifundiária, um Estado absolutista”⁵.

⁴ Sociedade Brasileira: Uma História através dos Movimentos Sociais, p.69

⁵Cidadania no Brasil, p.24

Como elemento agregador da nação, a religião cristã, representada pela Igreja Católica continuou a ser a religião oficial do Estado, não permitindo nenhuma outra crença. Só há alteração da coroa português e da Igreja Católica com a chegada da família real em 1808 ao Brasil.

Foi com a assinatura de um tratado de Comércio e Navegação com a Inglaterra em 1810, prevendo direitos e deveres bilaterais entre portugueses e ingleses, que se trouxe uma das primeiras referências sobre liberdade religiosa no Brasil. Os brasileiros e portugueses, porém, não teriam opção, deveriam continuar, mesmo que somente exteriormente, a manifestar sua crença à Igreja Católica Apostólica Romana, a religião dominante.

Após a proclamação da independência do Brasil em 1822, a situação não avançou muito na questão de liberdade de religião. A Constituição Imperial de 1824 mostrou claramente a ligação entre o Estado e Religião, e permitiu somente certa tolerância religiosa, já que a Igreja Católica Apostólica Romana era a religião oficial do Império, com todos os benefícios advindos dessa qualidade de Estado confessional.

O primeiro documento constitucional brasileiro outorgado em 1824, ao tratar de religião, previu o seguinte:

*Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo.
[...]*

Art. 95. Todos os que podem ser Eleitores, abeis para serem nomeados Deputados. Exceptuam-se

I. Os que não tiverem quatrocentos mil réis de renda líquida, na forma dos Arts. 92 e 94.

II. Os Estrangeiros naturalizados.

III. Os que não professarem a Religião do Estado.

[...]

Art. 103. O Imperador antes do ser aclamado prestará nas mãos do Presidente do Senado, reunidas as duas Camaras, o seguinte Juramento - Juro manter a Religião Catholica Apostolica Romana, a integridade, e indivisibilidade do Imperio; observar, e fazer observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e mais Leis do Imperio, e prover ao bem geral do Brazil, quanto em mim couber.

[...]

Art. 106. O Herdeiro presumptivo, em completando quatorze annos de idade, prestará nas mãos do Presidente do Senado, reunidas as duas Camaras, o seguinte Juramento - Juro manter a Religião Catholica Apostolica Romana, observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e ser obediente às Leis, e ao Imperador.

[...]

Art. 127. Tanto o Regente, como a Regencia prestará o Juramento mencionado no Art. 103, accrescentando a clausula de fidelidade na Imperador, e de lhe entregar o Governo, logo que elle chegue á maioridade, ou cessar o seu impedimento.

[...]

Art. 141. Os Conselheiros de Estado, antes de tomarem posse, prestarão juramento nas mãos do Imperador de - manter a Religião Catholica Apostolica Romana; observar a Constituição, e às Leis; ser fieis ao Imperador; aconselhá-lo segundo suas consciencias, attendendosómente ao bem da Nação.

[...]

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

[...]

IV. Todos podem communicar os seus pensamentos, por palavras, escriptos, e publical-os pela Imprensa, sem dependencia de censura; com tanto que hajam de responder pelos abusos, que commetterem no exercicio deste Direito, nos casos, e pela fórma, que a Lei determinar.

V. Ninguempóde ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não offenda a Moral Pública.

A leitura dos referidos artigos da Constituição de 1824 deixa claro que, apesar da tolerância religiosa, o cidadão brasileiro que escolhesse outra religião sofreria forte discriminação⁶, inclusive não podendo ser nomeado deputado, ou seja, seus direitos políticos não seriam plenos. Também se percebe no texto a preocupação de garantir a fidelidade dos futuros governantes à religião católica, mediante a prestação de juramento solene garantindo a continuidade da Igreja Católica Apostólica Romana como religião oficial do Estado.

Foi com o Decreto nº 119-A de 07 de janeiro de 1890, redigido por Rui Barbosa, que se tratou de transformar o sistema da relação entre Religião e o Estado. Deixamos de ser um Estado confessional para ser um Estado laico antes mesmo da primeira Constituição Republicana.

O referido decreto proibiu a intervenção da autoridade federal e dos Estados em matéria religiosa, consagrando a plena liberdade de cultos e extinguindo o padroado, além de dar outras providências com relação ao tema. Foi um marco na história do Brasil, pois, pela primeira vez em quase quatrocentos anos de história a partir da “descoberta” pelos colonizadores portugueses, o Estado brasileiro se via separado de uma religião oficial e permitia a liberdade de crença e de culto.

⁶O português considerava seu igual àquele que tinha a mesma religião. Não se importava com a raça. O importante, para ele, que o estrangeiro professasse a religião Católica. O não católico era temido como um adversário político, capaz de enfraquecer a estrutura colonial desenvolvida em parceria com a religião Católica. Nota-se aqui um forte liame entre a Igreja (Católica) e o Estado (Coroa Portuguesa). Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional, p.68.

A primeira Constituição republicana brasileira, promulgada em 1891, influenciada pelo positivismo e racionalismo daquela época, confirmou a nova opção pela separação entre Igreja e Estado, consagrando o Estado Laico e a liberdade de religião, expressando:

Art. 11: É vedado aos Estados, como a União:

[...]

2ª) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos

A independência total entre o Estado e a Igreja marcou a tônica da Constituição de 1891. O objetivo era a aniquilação do apoio do catolicismo ao Estado Monárquico e a busca do exercício do poder estatal sem a interferência da Igreja Católica.

Emília Viotti da Costa não ver na questão religiosa uma contribuição preponderante para a queda da Monarquia, mas “contribuiria para aumentar o número dos que advogavam a necessidade de separação da Igreja do Estado e assim indiretamente favoreceria o advento da República que tinha essa norma como objetivo”⁷

A separação entre o Estado e os cultos religiosos, vem do secularismo francês que tem uma longa história. A laicidade do ensino público francês foi introduzida desde 1880, quando Jules Ferry organizou a escola primária, tornando-a pública, gratuita e obrigatória.

Politicamente, podemos dividir os países em duas categorias: os laicos e não laicos. Nos países politicamente laicos, a religião não interfere diretamente

⁷Da Monarquia à República: momentos decisivos, p.330.

na política, como é o caso dos países ocidentais em geral. Países não laicos são teocráticos⁸. Neles, a religião tem papel ativo na política e até mesmo na constituição, como é o caso de Israel, Irã e Vaticano, entre outros.

Esta corrente surge a partir dos abusos que foram cometidos pela intromissão de correntes religiosas na política das nações e nas universidades pós-medievais. A afirmação de Max Weber de que "Deus é um tipo ideal criado pelo próprio homem", demonstra a ânsia por deixar de lado a forte influência religiosa percebida na Idade Média, em busca do fortalecimento de um Estado laico. O laicismo teve seu auge no fim do século XIX e no início do século XX.

Os valores primaciais do laicismo são: a liberdade de consciência; a igualdade entre cidadãos em matéria religiosa; e a origem humana e democraticamente estabelecida das leis do Estado.

O Brasil é uma república. Essa é a forma de governo adotada em nosso País desde 15 de novembro de 1889, consagrada na Constituição de 1891 e em todas as Constituições subsequentes.

A Constituição de 1988 em seu artigo 19, I⁹, proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer cultos religiosos ou igrejas. Observa-se assim, que a República Federativa do Brasil é leiga ou laica, isto é, não pode adotar uma religião oficial.

⁸ No Estado teocrático, há uma preferência religiosa, e o governo em questão segue os preceitos religiosos, impondo esta escolha aos seus cidadãos. Como exemplo a Santa Sé (católico), o Irã (mulçumano).

⁹ 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;

O Brasil não é um Estado ateu. Com efeito, o próprio preâmbulo da Constituição refere-se “sob a proteção de Deus” e há dispositivos no corpo constitucional¹⁰ resguardando o direito à convicção religiosa.

Portanto, a laicidade do Estado brasileiro não é um laicismo, pois aquele preconiza neutralidade diante da religião¹¹, enquanto que, este, tende a hostilizá-lo, procurando diminuir-lhe a importância e, por vezes, até restringir a liberdade religiosa individual.

2.2 – O Preâmbulo da Constituição De 1988 E A Religião

O Preâmbulo ¹² da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05.10.1988, tem o seguinte enunciado:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte, para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos

¹⁰ Art.5º, VI, e 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 a suas liturgias; 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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) b) templos de qualquer culto;

¹¹ Há previsão constitucional expressa: “o ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental” art. 210. Ademais, o ensino religioso está previsto no art. 33, da Lei nº 9394/1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação). “O ensino religioso, de matrícula facultativa, é parte integrante da formação básica do cidadão e constitui disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental, assegurado o respeito à diversidade cultural religiosa do Brasil, vedadas quaisquer formas de proselitismo”.

¹² O que vem antes dos artigos da lei, como justificativa e esclarecimento de seu conteúdo. Diocinário técnico jurídico, p.434

de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, **sob a proteção de Deus**, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.¹³

Em sua obra *Constituição e Constituinte*, Dalmo de Abreu afirma: “A constituição é a declaração da vontade política de um povo, é um ato de soberania, um ato constituinte”¹⁴. Resultado esse oriundo das forças político-sociais. Neste diapasão, caminha Gilberto Bercovici “O direito constitucional não é meramente técnico, mas é político, pois deve tratar da difícil relação da constituição com a política. A constituição não pode ser compreendida de forma isolada da realidade, pois é direito político, isto é, a constituição está situada no processo político.”¹⁵.

Neste sentido, ao olharmos o preâmbulo da Constituição de 1988 encontramos as intenções políticas do diploma, e neste ponto, consiste em uma certidão de origem e legitimidade do novo texto e uma declaração de princípios que demonstra a ruptura com o ordenamento constitucional anterior e o surgimento jurídico do novo Estado.

Mesmo o preâmbulo não fazendo parte do texto constitucional¹⁶, propriamente dito, contudo não é juridicamente irrelevante, pois deve ser

¹³ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

¹⁴ Constituição e Constituinte, p.22

¹⁵ Soberania e Constituição, p.16

¹⁶ “Em sentido contrário, admitindo a existência de força normativa no preâmbulo: CAMPOS, G. Bidart. *Derecho. constitucional*. Buenos Aires. Ediar, 1968. p.314. NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro. *Comentários à Constituição Federal*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 1977. p.134. pintoFerreiratambém nos aponta: Lafferrière, Roger Pinto, Burdeau, Schmitt, Nawiaski, Paolo BiscarettidiRuffia e Giesse. In: FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989.v.1,p.4.”. *Constituição do Brasil Interpretada*, p.120.

observado como elemento de interpretação e integração dos diversos artigos que lhe seguem.

Jorge Miranda aduz da seguinte maneira: “não se afigura plausível reconduzir a eficácia do preâmbulo ao tipo de eficácia própria do texto dos artigos da Constituição. O preâmbulo não é um conjunto de preceitos, é um conjunto de princípios que se projetam sobre os preceitos e sobre os restantes sectores do ordenamento [...] o preâmbulo não pode ser invocado enquanto tal, isoladamente, nem cria direitos ou deveres”¹⁷

A expressão contida no preâmbulo da Constituição de 1988, “sob a proteção de Deus”, mostra que mesmo sendo um Estado laico se concilia a pluralidade de crença em território.

“Sob a proteção de Deus”, caminho com a ideia que o benefício para a imunidade para os templos de qualquer culto, não abrange os cultos que pregam a negação de Deus. Discordo do reducionismo que Ives Gandra da Silva Martins faz com o termo “Sob a proteção de Deus” ao se expressar “Como a Constituição foi promulgada “sob a proteção de Deus”, seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior”.¹⁸

A linha central da Constituição no assunto em tela é a liberdade religiosa, e “a proteção de Deus”, deve ser aplicada no sentido de “Ser Transcendental”, o termo Deus não deve ser abraçado como nome de divindade, mas título, por

¹⁷Manual de direito constitucional, p.211.

¹⁸ As entidades religiosas e as imunidades constitucionais, p.23

isso, o Estado brasileiro é incontendivelmente laico, respeita todas as religiões, ou seja, está longe de ser ateu ou inimigo da fé.

Portanto, o preâmbulo, por não ser norma constitucional, não poderá prevalecer contra texto expresso da Constituição Federal, nem tampouco poderá ser paradigma comparativo para declaração de inconstitucionalidade; porém, por traçar as diretrizes políticas, filosóficas e ideológicas da Constituição, será uma de suas linhas mestras interpretativas.

2.3 – A Liberdade De Culto

Com a separação entre a igreja Católica e o Estado, consumada na proclamação da República, e a conseqüente liberdade religiosa, verdadeira consagração de maturidade de um povo, pois a religião é uma semente presente em toda cultura humana. Mesmo havendo essa ruptura, se preservou a liberdade de culto, oportunizando o respeito e diversidade religiosa a todos os cidadãos brasileiros.

A plena liberdade de culto, o respeito pelas diversas religiões ou seitas, o fim de guerras santas e atos de terrorismo religiosos ainda não se transmudaram em uma garantia formalmente prevista pelas diversas constituições para uma verdade universal.

Antes de prosseguirmos a falar da liberdade de culto, é de bom alvitre definir a noção jurídica de culto. Apesar da Constituição de 1988 não falar de um conjunto racional e articulado de normas que o disciplineem todas as suas

manifestações, ou, mesmo, nas mais importantes, o fenômeno dos cultos religiosos.

Contudo, no contexto da alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição da República de 1988, revela que culto tem um sentido de confissão.

Roque Antonio Carrazza, assim enfrenta o assunto:

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 partilham das mesmas crenças transcendentais,

[...]. Neste sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, [...]. 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”.¹⁹

Para que se reconheça a existência de uma confissão religiosa, é imperativo que sejam observados alguns requisitos, entre eles: a) a crença deve ser comum num Ser divino imanente e transcendente, b) alguns atos de culto disciplinando a relação dos fiéis, c) uma organização jurídica (estatuto), por mínima que seja, indicando a designação da confissão religiosa, seu regime de funcionamento e seus oficiais representativos, e d) o elemento prosélito, que aponta a vontade de perdurar no tempo.

Quando olhamos para a primeira emenda à Constituição norte-americana, observamos que se asseguram, em síntese, a liberdade de culto, de expressão e de imprensa, afirmando que o Congresso não legislará no sentido de estabelecer uma religião, ou proibindo o livre exercício dos cultos, ou cerceando

¹⁹ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 899-900.

a liberdade de palavra, ou de imprensa, ou o direito do povo de reunir-se pacificamente, e de dirigir ao Governo petições para a reparação de seus agravos.

A interpretação da Constituição brasileira deve ser a mesma, pois, ao consagrar a inviolabilidade de crença religiosa, assegura proteção, respectivamente, ao local do culto e suas liturgias.

Deve-se observar que com a vedação do Estado de ter uma religião oficial, se deu origem à aparição de religiosas que defendiam o direito de cada um à verdadeira fé, com essa defesa a liberdade de culto, pelo menos a ideia de tolerância e a proibição do Estado de impor ao foro íntimo do crente uma religião oficial.

É importante ressaltar, que a liberdade de culto abrange inclusive o direito de não acreditar ou professar nenhuma fé, devendo o Estado respeito ao ateísmo.

Neste ponto os tribunais judiciários do Brasil têm mostrado maturidade na aplicação do direito constitucional, senão vejamos:

Suspensão condicional da pena. Suas condições. Caso em que se proibiu o beneficiário de frequentar, auxiliar ou desenvolver cultos religiosos que forem celebrados em residências ou em locais que não sejam especificamente destinados ao culto. Trata-se de condição que é contrária ao princípio inscrito no parágrafo 5º do art.153, da Constituição, sobre a liberdade religiosa. A justiça deve estimular nos criminosos, notadamente o primário e recuperável, a prática da religião, por causa do seu conteúdo pedagógico, nada importando o local” (STF – 1ªT. REextr. Nº92.916/PR – Rel. Min. Antonio Neder – RTJ 100/329.

“Pena – Restrição de direitos – prestação de serviços a comunidade – realização de tarefas junto a templo religioso – inadmissibilidade – ofensa à garantia constitucional da liberdade de prestar culto – substituição determinada – inteligência do art.

46 do CP e aplicação do art. 153, § 5º, da CF” TJMG – RT 620/353.

No primeiro julgado, que foi um recurso extraordinário, a suspensão da pena se deu porque o julgador entendia que só há serviço religioso num templo, ou seja, o vínculo de culto estava sendo atrelado a um local (templo), e no entendimento do SFT isso feria a liberdade de culto, nada importando o local.

No segundo caso, foi aplicada uma prestação de serviços à comunidade, obrigando a realização de tarefas junto a um determinado templo religioso, sendo declarada a sua inadmissibilidade, por violar e ofender a liberdade de culto.

Deve ficar claro que o Estado instituído pela Constituição de 1988, por meio dos seus constituintes originários, não tem no cristianismo, e em nenhuma de suas formas de culto o paradigma de religião, mas o culto se refere a qualquer confissão religiosa que não venha a afrontar os pilares da Constituição em vigor.

3 - NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

De prima face, vale destacar a doutrina clássica, capitaneada por Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro. Este último conceituava a Imunidade como uma “limitação constitucional ao poder de tributar”²⁰. Segue o mesmo diapasão Eduardo Jardim em Manual de Direito Financeiro e Tributário, “imunidade é a não incidência constitucionalizada”.²¹

Este é, aliás, o conceito que até hoje prevalece na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Em recente julgado que se elenca a título exemplificativo, até porque inúmeros outros poderiam ser citados, a definição da imunidade como limitação ao poder de tributar é tão evidente que tal expressão consta como indexador da ementa do acórdão:

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. “IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. IPTU. O Tribunal *a quo* seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município. Recurso extraordinário não conhecido.”²²

Nas palavras de Bernardo de Moraes, a imunidade tributária ocorre quando a Constituição, ao proceder à repartição da competência tributária,

²⁰Imunidades e Isenções Tributárias, p. 70.

²¹Manual de Direito Financeiro e Tributário, p.242

²² Recurso Extraordinário 345830/MG. Rel. Min, Ellen Gracie, DJ. 08.11.2002

coloca fora do campo tributário, certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços (...) constitui uma limitação constitucional à competência tributária (...) na imunidade há a impossibilidade de se configurar uma situação legítima de incidência tributária²³.

Trazendo ainda o conceito do Paulo de Barros Carvalho, exposto no livro, Curso de Direito tributário, “Imunidade é uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto constitucional 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”²⁴.

Em seu livro Imunidades Tributárias, Regina Helena Costa ao definir imunidade tributária, deixa bem claro a fonte da natureza jurídica, “... é a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”²⁵.

A Constituição de 1824 que consagrou no Brasil a separação dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e incluiu nesse quadro o Poder Moderador²⁶, definido como “a chave de toda a organização política”²⁷ do Império - pois ao soberano cabia a chefia dos poderes Executivo e Moderador - , também trouxe

²³ Compendio de Direito Tributário – vol. I, p.567

²⁴ Curso de Direito Tributário, p.97 e 98

²⁵ Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.58

²⁶ Poder moderador consiste na vontade expressa do imperador que tinha preponderância sobre os outros três poderes comumente estabelecidos, legislativo, executivo e judiciário.

²⁷ Constituição brasileira de 1824, art. 98

a imunidade tributária, dispondo em seu art. 99²⁸ que o Poder Moderador ficaria a salvo de qualquer responsabilidade, implicando, também, em dispensa de pagamento de tributos. Tal fato, de forma expressa alcança a sua família.

Concebida como norma de incompetência tributária, o art. 179, XV²⁹, configurava hipótese de imunidade no tocante à tributação que não fosse razoável e em harmonia com a capacidade contributiva.

A natureza jurídica da imunidade não pode ser outra, se não aquela que é oriunda de um ou mais princípios constitucionais e se encontra no constitucionalismo pátrio desde 1824, percorrendo as Constituições de 1934, 1937, 1946, 1967, 1969, nas quais foi gradualmente ampliada e encontrando na Constituição de 1988 sua maior manifestação, distribuída em diversos de seus comandos.

Na Alemanha, diferente do Brasil, onde as entidades religiosas têm garantia constitucional a imunidade dos tributos, em seu artigo, Alemães abandonam igrejas para evitar impostos, Jean-Philip Struck diz:

Na Alemanha, ser membro oficial de uma igreja não implica apenas assistir à missa e seguir o evangelho, mas também pagar o Kirchensteuer (imposto da igreja), uma espécie de dízimo que é recolhido diretamente sobre os salários e ganhos de capital dos fiéis pela própria receita federal do país. Só que uma mudança nessa cobrança está levando centenas de milhares de alemães a abandonar oficialmente as igrejas Católicas e Evangélicas (EKD), que graças ao imposto arrecadaram quase € 11 bilhões (R\$ 37,4 bilhões) em 2014.³⁰

²⁸A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Ele não está sujeito a responsabilidade alguma.

²⁹Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

³⁰Folha de São Paulo, Domingo – 19/04/2015.

A cobrança desde imposta data desde o século XIX, com o objetivo de compensar as igrejas pelo confisco de propriedades. É dispositivo constitucional na Alemanha Ocidental a partir de 1949.

Fazendo uma comparação entre o fisco sueco e brasileiro a Pastora Ulla Marie Gunner pontua: Na Suécia de acordo com o Skatteverket³¹, o Leão sueco, só não há impostos sobre os imóveis ocupados pelos templos, e até o dinheiro das doações dos fiéis pode ser tributado – caso seja utilizado em benefício dos pastores, e não dos crentes.³²

Na maior parte da Suíça, os membros das igrejas reconhecidas têm de contribuir para a sua manutenção através da declaração do imposto de renda. O dinheiro arrecadado vai para a igreja do contribuinte.

Na maioria dos cantões, as empresas também têm que pagar, o dinheiro é distribuído na proporção do número de membros da igreja no cantão. As alíquotas variam de cantão para cantão.

O dinheiro é arrecadado pelo governo e administrados por conselhos de igrejas eleitos pelos paroquianos locais. Esses órgãos são independentes e compostos por leigos, o clero é membro ex officio.

As receitas fiscais normalmente pagam o salário do clero, a manutenção dos edifícios da igreja e os serviços sociais.

³¹ Agência tributária

³² Na Suécia, a Igreja paga imposto. 01 de janeiro de 2016.

3.1 – Limitação Constitucional Ao Poder De Tributar

Partindo da premissa erguida já há muito tempo, por Aliomar Baleeiro que toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira³³, porque em nosso ordenamento jurídico, existem outras limitações assim qualificadas, que não configuram imunidades. Na própria repartição de competência tributária entre as pessoas políticas. A Constituição de 1988, ao restringir a aptidão para instituir impostos cabíveis a cada ente federativo, em caráter privativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma capacidade.

O intuito foi de assegurar a permanência do equilíbrio no Pacto Federativo brasileiro, impedindo a existência de cobrança recíproca de impostos entre os entes federativos. O texto constitucional impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros.

O Supremo Tribunal Federal falando da imunidade recíproca assim já se pronunciou: “A garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federativos. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação é imune de impostos. A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata

³³Aliomar Baleeiro, “imunidades...”, cit., RDTributário 1/70.

do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado Brasileiro e pela autonomia dos Municípios”³⁴

No ano de 1819, o Estado de Maryland³⁵ pretendeu cobrar imposto sobre a selagem com estampilhas de uma filial do Banco oficial (Bank of United States). O gerente do Banco, McCulloch que gerenciava a sucursal de Baltimore, insurgiu-se contra a cobrança e o feito foi levado à Corte Suprema julgado como o caso McCulloch vs. Maryland, então presidida pelo Juiz John Marshal.

A Suprema Corte norte-americana, numa decisão que marcou época, transformando-se num autêntico *leading case*³⁶, deixou assentadas ideias, que valem até hoje, inclusive para o Brasil que, nesta matéria, adota o modelo estadunidense:

A demanda tornou-se um *leading case* que proibiu a cobrança do aludido imposto com fulcro nas seguintes premissas:

- I- A competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir;
- II- Não se deseja – e a própria constituição não admite, nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União;
- III- Destarte, nem a União, pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

³⁴ STF – 2ª T. Agravo regimental em agravo de instrumento nº 174.808-8 – Rel. Min. Maurício Corrêa. Informativo STF, nº 36.

³⁵Maryland, também chamada de Marilândia em português, é um dos 50 estados dos Estados Unidos, localizado na região nordeste do país. Maryland foi nomeada em homenagem à rainha Henrietta Maria da França, esposa do rei Carlos I da Inglaterra.

³⁶*leading case* é "uma decisão que tenha constituído em regra importante, em torno da qual outras gravitam"

Observa-se ainda que os princípios constitucionais elencados, tais como os da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei tributária, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, revelam-se também limitações ao poder de tributar. Regina Helena Costa compõe relevante paralelismo entre os princípios tributários e as imunidades, enquanto normas constitucionais referentes às limitações ao poder de tributar, asseverando que “As imunidades e os princípios constitucionais aproximam-se porquanto compõem o âmbito de exercício da competência tributária atribuída a cada pessoa política, fixada constitucionalmente. Estes porque orientam o válido exercício da competência tributária; aquelas, porque demarcam a amplitude das normas atributivas de competência”³⁷.

Ao comentar o conceito do direito, na obra de Herbert Hart, em seu Manual de Direito Financeiro e Tributário, Eduardo Jardim expressa que os limites constitucionais, neste caso não implicam a presença de um dever, mas a ausência de um poder jurídico³⁸. A teleologia é pela regra de incompetência de tributar e não de limitação do poder de tributar.

Os princípios constitucionais tributários quanto às regras definidoras de imunidade tributárias são garantias fundamentais do indivíduo enquanto contribuinte e, conseqüentemente, imutáveis, pois tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Portanto, imunidade tributária, consiste no impedimento constitucional absoluto à incidência da norma tributária, pois

³⁷Imunidade Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF p. 41

³⁸Manual de Direito Financeiro e Tributário, p.247

restringe as dimensões do campo tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A abrangência das imunidades tem sua amplitude além dos impostos, pois são normas que não se referem apenas a impostos. Regina Helena Costa falando da polêmica quanto extensão do instituto da imunidade diz: “Isto porque a exoneração tributária em relação a taxas e a contribuições, assim como especificamente a um ou a alguns impostos, também pode ser implementada constitucionalmente, não existindo óbice algum para tanto”.³⁹

Diagnostica-se a existência de uma equivocada visão segundo a qual a imunidade alcançaria somente impostos, mas há na Constituição Federal de 1988 diversas imunidades referentes a taxas⁴⁰ e a possibilidade de normas imunizantes em relação a contribuições de melhoria e a contribuições sociais⁴¹. Para isso diz Helena Regina Costa que a “norma constitucional excludente de tributação refira-se a essas figuras tributárias. Portanto, as normas imunizantes podem referir-se a quaisquer tributos, sendo suficiente, para o estabelecimento da exoneração fiscal, que assim o deseje a Constituição”.⁴²

Paulo de Barros Carvalho olhando sobre as colinas da ignorância quanto ao assunto, brada como um barítono em plenos pulmões: “não existe lógica para que o legislador constituinte, ao traçar as competências tributárias, estivesse

³⁹Imunidade Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF p. 41

⁴⁰Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º O casamento é civil e gratuita a celebração.

⁴¹Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁴² Ibidem, p.53

impedido de tolhê-las no que concerne a taxas e a contribuições de melhoria em certas situações”.⁴³

3 .2 –Supressão Da Competência Tributária

Toda imunidade tributária pátria encontra-se na Constituição, e essa por seu Constituinte Originário optou pela eliminação de tributo para determinadas pessoas, sendo assim, é imperativo afirmar que as imunidades tributárias não são meras benesses, mas salvaguardas, instituídas pela Constituição, contra a ação estatal de exigir determinados tributos.

Abordando o tema da exclusão da competência tributária, Regina Helena Costa é categórica em afirmar que “Cuidando-se de disposição imposta pelo Poder Constituinte Originário, a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune”,⁴⁴ressalta-se que a competência tributária é liberdade dos constituintes de instituir dentro da Constituição certos limites.

Roque AntonioCarrazza em seu livro, Curso de Direito Constitucional Tributário leciona como segue: “Diante de uma situação de imunidade, a pessoa política só tem um caminho a seguir: o da abstenção. Melhor dizendo: não pode criar legislativamente o tributo, nem, tampouco, lançá-lo, valendo-se de artifícios hermenêuticos.”⁴⁵

⁴³“Imunidades... cit., RDtributário 27-28/94-95.

⁴⁴ Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.49

⁴⁵ Curso de Direito Constitucional Tributário, p.837

As imunidades sempre excluem da competência tributária as pessoas a que se referem. E, ao fazê-lo, veiculam direitos fundamentais, que, por integrarem o núcleo intangível da Constituição, não podem ser anulados nem mesmo por meio de emendas constitucionais.⁴⁶

As imunidades tributárias são outorgadas pela Constituição Federal, e essa é rígida, ou seja, sua modificação impõe-se um processo mais complexo, mais difícil do que aquele contemplado para a elaboração de uma lei infraconstitucional. Como resultado assegura estabilidade, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação.

Regina Helena Costa dissertando quanto à rigidez constitucional diz: “No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isso porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado”.⁴⁷

As imunidades tributárias são sempre subjetivas, porque beneficia pessoas. Nestas impedem registrar a presença de elementos objetivos, patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes.

Examinaremos com cautela as finalidades essenciais, nesta monografia, mas adiantamos a ideia central, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, albergada estará a vontade constitucional.

⁴⁶ Constituição Federal – “Art. 60 (‘omissis’) (...) § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV – os direitos e garantias individuais.

⁴⁷ Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.76

De acordo com o art. 60, § 4º, inciso IV da Constituição da República, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) IV - Os direitos e garantias individuais.

Não há força na emenda constitucional em reduzir ou invalidar a esfera das *cláusulas pétreas*. Estas somente podem ser modificadas, ou suprimidas pelo Poder Constituinte Originário.

Em julgamento do RE 38509-DF, o Ministro Dias Toffoli, afirmou: “A imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve, com tal predicação, ser interpretado extensivamente.”⁴⁸

No julgamento do pedido de liminar na ADIn nº 2.028-5, o Pretório Excelso acolheu a tese de que as imunidades tributárias devem receber interpretação extensiva e teleológica.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 712-MG), o relator Ministro Celso de Mello aduziu: “O exercício do poder tributário, pelo Estado submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.”⁴⁹

É oportuno pontuar que as imunidades tributárias, por defluírem da Constituição Federal, não podem ser desconstruídas nem pelas leis

⁴⁸ 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, maioria de votos, vencido o Min. Marcos Aurélio, j. 6.08.2013, DJE 14/08/2013.

⁴⁹ STF, ADI 712-MG, rel. Min. Celso de Mello, DJU 19.2.1993.

(complementares ou ordinárias), nem muito menos, pelos atos administrativos. Pois as imunidades tributárias fazem parte de normas constitucionais de estrutura, ou seja, dispõem sobre a produção, a modificação e a extinção de outras normas do sistema jurídico.

As imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente, pois, para produzirem seus regulares efeitos, da edição de normas inferiores, que lhes explicitem o conteúdo. Roque Antonio Carraza diz: “Seus comandos endereçam-se tanto ao legislador, como ao juiz e ao administrador público”.⁵⁰ Ou como observa Regina Helena Costa “Isto porque as normas imunizantes receberam do constituinte carga normativa suficiente para a sua aplicação imediata, não demandando intermediação legislativa para tanto”.⁵¹

Ademais, vem agasalhar nosso entendimento o § 1º, do art. 5º da Constituição Federal assevera, que estipula terem aplicação imediata “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais”.

As normas imunizantes impedem que as de tributação atuem, motivo pelo qual criam situações permanentes de não incidência, que, ao contrário do que se dá com as isenções tributárias, nem mesmo a lei pode mudar. Pelo contrário, operam antes deste momento, até porque, antecedem o próprio exercício, pelas pessoas políticas, das respectivas competências para criar tributos.

Na imunidade tributária não ocorre o fato imponível por não existir a possibilidade de formulação da hipótese de incidência: na isenção não ocorre o

⁵⁰ Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas, p.15

⁵¹ Imunidades tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p 103

fato impositivo porque o legislador competente impediu a atuação da hipótese de incidência em relação a certo sujeito ou objeto.

Ressaltamos que tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade⁵². Assim como a Constituição Federal não deixa dúvida quanto ao assunto de imunidade tributária, ela expressa que ninguém deve recolher o tributo ou deixar de fazer, neste caso a isenção, total ou parcialmente, senão em virtude da lei.

Regina Helena Costa de forma pedagógica propõe sumarizar as diferenças entre os institutos da imunidade e da isenção:

A imunidade é, por natureza, norma constitucional, enquanto a isenção é norma legal, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; a norma imunizante situa-se no plano da definição da competência tributária, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do exercício da competência tributária; ainda que a isenção tenha suporte em preceito constitucional específico, a norma constitucional que a conte, possui eficácia limitada, enquanto a imunidade abriga-se em norma constitucional de eficácia plena ou contida; e a eliminação da norma imunitória somente pode ser efetuada mediante o exercício do Poder Constituinte Originário, porquanto as imunidades são cláusulas pétreas, e a partir de então a competência tributária pode ser exercida, desde que não seja o caso de imunidade ontológica; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes.⁵³

Portanto, a supressão da competência tributária não é o afastamento do tributo que existia e foi retirado, mas foi eliminada a competência tributária desde o seu nascedouro pelo Constituinte Original, sendo imune. Sendo assim, os

⁵² Art. 5º, II da CF: Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁵³ Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p 120-121

entes políticos, não podendo tributar pessoas imunes, não têm porque as isentar. Também não lhes é dado ignorar ou costear situações de imunidades tributárias, nem tão pouco, atropelar, por meio de interpretações restritivas, os comandos constitucionais que tratam do assunto.

Sendo esse o entendimento adotado, nos aproximamos da regra chamada de incompetência negativa ou supressão da competência de tributar, proveniente da Constituição. Isso significa admitir a preexistência, ou maior velocidade, das normas que outorgam a competência tributária em relação à norma imunizante, como se ambas não atuassem em sincronia, ferindo, desse modo, o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.

3.3 – Imunidade Tributária Como Princípio Constitucional

Todos os casos de imunidades tributárias estão presentes e definidos no texto constitucional. Em vão, será a busca destes em normas infraconstitucionais. Por isso, que as normas constitucionais que tratam das imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, criando todos os seus efeitos, sem depender da edição de normas inferiores⁵⁴ que as explicitem.

O direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.

⁵⁴ Normas inferiores: Leis, decretos, portarias, atos administrativos, sentenças etc.

Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as ocorrências de imunidades inseridas na Constituição.

Se todo tributo é criado por lei, violar imunidades tributárias, nem mesmo a lei pode, pois no sistema constitucional tributário brasileiro, a materialidade das normas ordinárias instituidoras das regras matrizes de incidência já se encontra qualificada na Constituição.

Se nem mesmo a lei pode violar a imunidade tributária, correta a afirmativa de Roque Antonio Carrazza quando diz: “a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que direciona a própria ação legislativa das pessoas políticas e, por muito maior razão, o exercício da função administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético.”⁵⁵

Surge à seguinte indagação, será correto identificar essas imunidades como princípios constitucionais? Se sim! Ou não! Quais as implicações que devem ser enfrentadas?

Bernardo Ribeiro de Moraes é adepto de que as imunidades tributárias compõem um princípio constitucional próprio: “não apenas complementa 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”.⁵⁶

Regina Helena Costa não tem a mesma cosmovisão dos que vêem as imunidades tributárias como princípio constitucional, “... Os princípios são diretrizes positivas, norteadoras do adequado exercício da competência

⁵⁵ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 848.

⁵⁶ A imunidade tributária e seus novos aspectos, Revista Dialética de Direito Tributário 34/21-22.

tributária, as imunidades encerram preceitos negativos, demarcando a própria competência tributária, impedindo seu exercício em relação a determinadas pessoas, bens e situações”.⁵⁷

Eduardo Jardim parte da premissa que a imunidade é a não incidência tributária constitucionalizada⁵⁸, sendo assim, a imunidade se reveste da feição de “Princípio”, pois é uma regra diretora do sistema constitucional tributário, sendo irrelevante o aspecto de competência positiva ou negativa, como querem alguns autores.

Por uma questão óbvia, a observância de outros princípios como os da legalidade, anterioridade ou irretroatividade da lei tributária, são irrelevantes em relação ao preceito da Imunidade, visto que se está diante de situações nas quais a competência tributária sequer pode ser exercida.

Marco Aurélio Greco pontua neste contexto o seguinte:

“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 seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo, dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretriz 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 desejado pelo ordenamento e que o constituinte quer ver alcançado. As limitações 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 quer ver não atingido ou protegido. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir”.⁵⁹

⁵⁷ Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.43.

⁵⁸ Manual de Direito Financeiro e Tributário, p.242.

⁵⁹ Cf. MisabelDerzi, “A imunidade...” cit, RDtributário 62/82-83.

Tendo como fonte a Constituição Federal, as imunidades não tratam da fenomenologia da incidência. Pelo contrário, operam antes deste momento, até porque, antecedem o próprio exercício, pelas pessoas políticas, das respectivas competências para criar tributos.

A pessoa ou coisa é imune à tributação porque o Legislador Constituinte Originário o quis e, não, por força de um favor legal ou de um entendimento fazendário benevolente. Por isso que assevera Roque Antonio Carrazza *“mostram-se improspéraveis quaisquer linhas argumentativas ou atos normativos infraconstitucionais que tenham em mira reverter, ainda que de modo parcial, as vantagens que as imunidades tributárias trazem aos contribuintes”*⁶⁰.

⁶⁰ Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas, p.20

4. IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

A imunidade dos templos religiosos, de acordo com a linha hermenêutica, tomando como ponto fundamental a liberdade religiosa, não se deve reduzi-la único e exclusivamente ao movimento cristão, pois a *ratioessendi*⁶¹ do art, 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988 é o direito fundamental à liberdade religiosa, nas palavras de Ricardo Lobo Torres “o fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser, ou não praticar nenhuma, sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo”.⁶²

Por uma questão de coerência com a Constituição, o Estado Brasileiro respeita as religiões que não ofendem nem a moral, nem os bons costumes, nem tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Em certo sentido, há uma presunção no sentido de que toda religião é legítima.

O Estado Brasileiro tem por força da Constituição Federal a obrigação de respeitar as convicções religiosas, sejam quais forem, de seus habitantes, ou seja, deve manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia⁶³ as múltiplas religiões existentes.

O texto constitucional é objetivo e claro ao expor que a imunidade é estendida aos “templos de qualquer culto”. Em seu livro: Curso de Direito Constitucional, Roque Antonio Carraza diz em relação à palavra templos que

⁶¹ Razão de ser.

⁶² Os direitos humanos e a tributação, p. 211

⁶³ Em decorrência do princípio da isonomia, as vantagens, inclusive tributárias, que uma confissão religiosa recebe, devem ser estendidas às demais.

“tem sido entendida com certa dose de liberalidade. Assim, são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas também seus anexos, vale dizer, os imóveis que tornam possível ou, quando pouco, facilitam a prática da religião”.⁶⁴

Nesta mesma perspectiva, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, no livro Manual de Direito Financeiro e Tributário, diz: “os templos de qualquer culto, neles compreendidos os desdobramentos indispensáveis ao desempenho de suas atividades típicas, a exemplo da casa paroquial [...]”.⁶⁵

É hialina a luz do texto constitucional que a palavra “templos” não se deve aplicar restritamente a igreja cristã com presença de mais de 500 anos na República Federativa do Brasil⁶⁶, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, shintoísta e a mesquita maometana. Independe que a religião⁶⁷ tenha poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária. Neste diapasão não se afronta a Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 tem o entendimento que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tem como base o princípio da liberdade

⁶⁴Curso de Direito Constitucional Tributário, p.887

⁶⁵Manual de Direito Financeiro e Tributário, p. 242

⁶⁶A religião cristã se encontra desde o início do descobrimento em 1500, quando o Brasil se chamava de Monte Pascal, depois, Ilha de Vera Cruz; Terra de Santa Cruz, e de outros nomes menos populares, como: Nova Lusitânia e Cabrália, até a República Federativa do Brasil.

⁶⁷O conceito de religião na Constituição não é substancial, mas funcional.

de pensamento, a liberdade de culto e a igualdade entre as crenças religiosas, são garantias fundamentais do Estado brasileiro.⁶⁸

Sendo assim, não há espaço jurídico para a mera tolerância, mas, sim, para o respeito, que pressupõe condescendência de um superior a um inferior. Cabe ao Estado brasileiro a proteção de todos os templos de qualquer culto, e a imunidade tributária assegurada a qualquer credo, cor e liturgia.

4.1 – A Extensão Do Conceito De Templos Para Gozo De Imunidades Tributárias.

Quanto o Constituinte Original de 1988 no art. 150, VI, “b”, prescreveu ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre os templos de qualquer culto, poderia estar claro para eles, qual a extensão da aplicabilidade da imunidade tributária, mas foi a Suprema Corte que de fato ao longo do surgimento do Estado Laico⁶⁹, vem sedimentando de forma consciente a aplicação da imunidade tributárias aos templos de qualquer culto.

Quando da apreciação do RE 21.826 do Rel. Min. Ribeiro da Costa, julgado em 02.07.1953, estabeleceu posição de que a expressão “templos de qualquer culto” fazia menção única e exclusivamente aos “bens imóveis”, nos

⁶⁸“e 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 as suas liturgias” inciso VI, Art. 5º da CF/88.

⁶⁹A neutralidade estatal não obsta o cumprimento do dever constitucional de prestar assistência religiosa nos estabelecimentos civis e militares de internação coletiva, que deve ser feita pelas próprias entidades religiosas.

quais se realizavam os cultos religiosos, e somente o espaço físico onde eram praticados os cultos religiosos. Por essa interpretação, são albergados outros imóveis, mesmo que pertencentes a ordem religiosa, que não sejam destinados a culto religioso.

A Suprema Corte 23 (vinte três) anos depois, no RE 85.139 do Rel.Min. Thompson Flores, julgado em 27.08.1976, reconheceu que a expressão “templos de qualquer culto” fazia referência ao imóvel específico onde se realizam cultos religiosos e o imóvel, (no caso em tela, casa paroquial) destinado à habitação dos responsáveis pelos cultos religiosos.

No contexto da atual Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal quando do julgado do RE 325.822, em 18.12.2002, tendo como Rel. Min. Ilmar Galvão, passou a compreender que a expressão “templos de qualquer culto” poderia conter outros imóveis “vagos” ou “dados em locação comercial”, desde que os produtos da exploração destes imóveis fossem direcionados às finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Observa-se dos REs apresentados supra, como corte histórico da sedimentação das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, que o Supremo Tribunal Federal ao longo do tempo, foi ampliando os efeitos da imunidade tributária, para conter também os demais prédios pertencentes à entidade religiosa, ainda que tais imóveis estejam alugados a terceiros para outros fins não religiosos⁷⁰ ou que sejam direcionados aos membros da entidade para uso diverso do de culto religioso.⁷¹

⁷⁰ No mesmo sentido, AgReg AI 651.138 (Rel. Min. Eros Grau)

⁷¹ Supremo Tribunal Federal, RE 257.700.

Destaco que o Supremo Tribunal Federal, vem mantendo a ampliação material e a interpretação teleológica às imunidades, o espírito que se tem aplicado é que o instituto da imunidade deve ser visto com largueza, disso resulta o RE 578.562 do Rel. Min. Eros Grau, julgado em 21.05.2008, neste RE foi compreendido que os cemitérios que sejam “consustancial extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição Federal do Brasil”.

Neste sentido, afastou-se a possibilidade de que qualquer cemitério seja considerado “templo de culto”, mesmo que família e amigos próximos do ali enterrado possam cultuar a sua memória diante do jazigo e se identifique qual seja a liturgia da confissão religiosa.

Recentemente o prefeito de São Paulo João Doria Junior disse que pretende começar a cobrar uma taxa anual de manutenção de quem possui jazigos familiares nos 22 cemitérios Públicos da capital Paulista. A taxa servirá para remunerar as empresas que vão passar administrar os cemitérios, em regime de concessão.⁷² A taxa pretendida pelo prefeito Doria, não tem como atingir os cemitérios que pertencem às entendidas religiosas.

Por derradeiro, no RE 562.351 do Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 04.09.2012, afastou a aplicação da imunidade tributária para as “lojas maçônicas” por compreender que nessas não se professam cultos religiosos, mas meras reuniões para a promoção de uma específica ideologia de vida.

⁷² Folha de São Paulo, Terça – 13/06/2017.

Verifico, assim, que referido dispositivo (art. 5º, VI, da Constituição Federal) é expresso em assegurar o livre exercício dos cultos religiosos. E uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços à prática religiosa foi outorgar imunidade aos templos onde se realizem os respectivos cultos.

Nesse sentido, estamos a falar em imunidade tributária com o intuito de não criar embaraços à liberdade de crença religiosa.

Por isso mesmo, grifei, nas citações doutrinárias e na jurisprudência mencionadas, a referência a que sempre se faz à religião, quando se aborda a imunidade estabelecida no art. 150, VI, b, do Texto Constitucional. E qual a razão de a liberdade de consciência não ter sido "beneficiada" por tal imunidade tributária?

Nas lições do já citado professor Carrazza, citado inclusive pelo recorrente para fundamentar sua pretensão:

"A imunidade em tela decorre, naturalmente, da separação entre Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República. Sabemos que, durante o Império, tínhamos uma religião oficial: a religião católica apostólica romana. As outras religiões eram toleradas, mas apenas a católica recebia especial proteção do Estado.

(...)

Muito bem, com a proclamação da República, que se inspirava no positivismo de Augusto Comte, foi imediatamente decretada a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico. Deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas.

Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público.

Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita".

Isso porque, assim como o fazem muitos outros doutrinadores, entendo que a interpretação do referido dispositivo deve ser restritiva, atendendo às razões de sua cogitação original.

As liberdades, como é sabido, devem ser interpretadas de forma extensiva, para que o Estado não crie qualquer óbice à manifestação de consciência, como é o caso sob exame, porém, às imunidades deve ser dado tratamento diametralmente oposto, ou seja, restritivo.

Nessa linha, penso que, quando a Constituição conferiu imunidade tributária aos "templos de qualquer culto", este benefício fiscal está circunscrito aos cultos religiosos.⁷³

⁷³ Supremo Tribunal Federal, RE 562.351, voto do Min. Rel. Ricardo Lewandowski

Portanto, observa-se claramente que a interpretação no julgamento do RE 562.351, promoveu uma interpretação restritiva à expressão “templos de qualquer culto” e sua aplicação não se estende as lojas maçônicas. A pergunta que não se quer calar é, até quanto essa linha de retração a imunidade tributária se sustentará, diante do pluralismo consagrado no art. 1º, inciso V, da Constituição Federal de 1988, como valor basilar da República Federativa do Brasil.

Gize-se que o Supremo Tribunal Federal, entendeu que o disposto no § 4º do art. 150 da CF, para efeitos de imunidades tributárias, alcança o patrimônio, renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras *b* e *c*, da norma constitucional.

Apontaremos os escritos de alguns sistemáticos sobre a extensão do que seja “templo” para efeitos da imunidade tributária, porém é imperativo ressaltar que não se busca, neste tópico, analisar a completude das posições dogmáticas sobre o significado e possíveis significados do signo “templo” e da expressão “templos de qualquer culto”, pois a limitação dessa monografia impede que se faça tal análise. Buscaremos apenas fornecer algumas posições sobre o tema, a fim de demonstrar a pluralidade de interpretações possíveis sobre a imunidade tributária aos “templos de qualquer culto”.

Aliomar Baleeiro, ao dissertar sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, defende que a Constituição respeite todos os direitos da personalidade e procure construir um sistema em que se possibilite viver em nível compatível com a dignidade da criatura humana, tendo como consequência,

a liberdade para crer e praticar cultos, compreendendo que “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício porque “um edifício só é templo se o contemplam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa”. Defende ainda que a imunidade relativa a “templos de qualquer culto” só produzirá todos os frutos constitucionais se tal imunidade “for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas”.⁷⁴ Razão pela qual conclui que o “templo” não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.⁷⁵ Acrescendo, ainda, que “ 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.”⁷⁶

Ricardo Lobo Torres afirma que “a imunidade das religiões sofreu modificação substancial na passagem do Estado patrimonial para o Estado Fiscal”.⁷⁷ Por conseguinte afirma o autor, que “a imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, apesar da Constituição impor a si alguns limites objetivos”.⁷⁸ Assim, compreende que “templo de qualquer culto é conceito espiritual, razão pela qual “não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em

⁷⁴ Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p.308

⁷⁵ Idem, p.311

⁷⁶ Idem, p.312

⁷⁷ Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, Vol.III: Os direitos humanos e a tributação (imunidade e isonomia), p.236

⁷⁸ Idem, p. 241

que é praticado”.⁷⁹, assim, a imunidade protege o patrimônio das entidades religiosas, compreendendo bens móveis e imóveis. O prédio onde se pratica o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os aviões e embarcações utilizados na catequese, excluindo-se, entretanto, do campo da imunidade os bens utilizados com finalidades econômicas ou comercial, as mercadorias vendidas a terceiros, as terras improdutivas e os terrenos isolados da Igreja.

Ives Gandra da Silva Martins, no artigo: As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais, entende que não apenas o prédio em que o culto ocorre, mas também são imunes, desde que dirigidos às suas finalidades superiores⁸⁰.

Roque Antonio Carrazza afirma que a imunidade dos “templos de qualquer culto” representa uma extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença.⁸¹ Assim, defende que a referida imunidade tributária deve ser interpretada de forma “larga”, i. e., no sentido de compreender que tal imunidade não deva proteger apenas o templo propriamente dito, mas, também, a própria entidade mantenedora⁸² e a tudo quanto esteja vinculado aos cultos. Destarte, Roque Antonio Carrazza afirma que a expressão “templos de qualquer culto” deve ser compreendida “no sentido de Igreja, e suas várias formas organizacionais”, compreendendo-se o signo “igreja” como “instituição religiosa que cultua, por meio de ritos próprios, um Ser Transcendental e que, no dizer expressivo de Del Giudice, ‘tende a conseguir o bem comum sobrenatural da

⁷⁹ Idem, p.241

⁸⁰ Imunidade das Instituições Religiosas, p. 23

⁸¹ Curso de Direito Constitucional Tributário, p.783

⁸² Idem, p. 786

santificação dos fiéis.⁸³ A Constituição “estende a imunidade tributária aos cultos religiosos, sem olhar para a Igreja que os promove, pelo quê fica vedada qualquer atividade legislativa capaz de submetê-la ao pagamento de tributos não vinculados.⁸⁴ Acresce, ainda o autor que “o fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes ‘sobre o patrimônio, a renda ou os serviços’, mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV, da Lei Maior, com as ‘finalidades essenciais’ (art. 150, § 4º) do culto.”⁸⁵ Razão pela qual as pessoas políticas não podem exigir impostos dos ‘templos de qualquer culto’.

Portanto, após acompanhar a evolução da extensão da imunidade tributária a “templos de qualquer culto”, observa-se que a interpretação que se deve aplicar é a mais larga possível⁸⁶, a fim de que se não prejudiquem as crenças das minorias, e por mais céticos e críticos que alguns possam ser em relação a determinadas atividades religiosas, a Constituição não admite uma postura de intolerância e exige a aceitação social de todas elas, inclusive para fins de imunidade tributária.

⁸³ Idem, p. 786

⁸⁴ Idem, p. 788

⁸⁵ Idem, p. 787

⁸⁶ A razão da existência das imunidades tributárias reside nas suas finalidades. Eis o motivo pelo qual não podem ser interpretadas restritivamente, devendo considerar-se, o contexto em que se encontram inseridas, e, especialmente, os fins que pretendem atingir.

4.2 – A Compreensão Jurídica De “Culto”

Como ponto de partida, visando uma melhor compreensão da noção jurídica de culto, devemos desde logo, buscar responder, se o Constituinte Originário não definiu o sentido de culto, o assunto então estar no habito da discricionariedade do legislador, ou, do administrador fazendário? Ou andaremos por outro entendimento, mesmo não tendo no Diploma Magno, um conjunto racional e articulado de normas, que discipline, em todas as suas manifestações, ou mesmo, nas mais importantes, o fenômeno dos cultos religiosos?

Roque Antonio Carrazza diz: “Por outro lado, também não se contesta que a palavra culto é polissêmica⁸⁷, servindo para designar seja o conjunto de atitudes ou cerimônias desenvolvidos por uma Igreja, com o escopo de melhor pregar a mensagem divina, seja a própria confissão religiosa.”⁸⁸

No ordenamento jurídico pátrio, é inadmissível que o culto de qualquer religião, seja perturbado ou escarnecido, quer quando realizado no interior dos templos, quer quando se dá em público, ou seja, o direito brasileiro não tolera que os objetos consagrados ao culto sejam profanados, há no Código Penal, em seu artigo 208⁸⁹ que a pena será de detenção, de 1 (um) mês a 1 (um) ano, ou multa. Para quem “Escarnecer de alguém publicamente, por motivo de crença

⁸⁷Polissemia é um conceito da área da linguística com origem no termo grego polysemos, que significa “algo que tem muitos significados”. Uma palavrapolissemica é uma palavra que reúne vários significados.

⁸⁸ Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas, p.

⁸⁹Celson Delmanto comentando o artigo afirma: O núcleo escarnecer tem a significação de zombar, e a conduta deve ser cometida por motivo de crença (fé religiosa) ou função religiosa (padre, freira, pastor, rabino etc) do ofendido.

ou função religiosa; impedir ou perturbar cerimônia ou prática de culto religioso; vilipendiar publicamente ato ou objeto de culto religioso.”⁹⁰

O conceito de culto no contexto da Constituição Federal de 1988 em sua alínea b, do inciso VI, do art. 150, tem o sentido de confissão religiosa, e para Roque Antonio Carrazza, essa nada mais é do que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilha das mesmas crenças transcendentais, que nutrem da mesma fé. Neste sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante. Também merecem esta qualificação as comunidades judaicas e mulçumanas.⁹¹

Roque Antonio Carrazza diz que para se reconhecer a existência de uma confissão religiosa, é preciso que sejam identificáveis, pelo menos quatro requisitos; a saber: “uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente; alguns atos de culto, disciplinando a relação dos fieis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente, em que creem; uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico), e certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo.”⁹²

No Brasil existe uma diversidade de confissões religiosas existentes, consequência da aplicação do pluralismo⁹³ no âmbito religioso, e cada uma

⁹⁰Código Penal Brasileiro.

⁹¹ Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas, p. 66

⁹² Idem, p.67.

⁹³ A meu ver o pluralismo religioso impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião. Pois certas práticas que poderiam ser consideradas seitas, e não religiões, não

delas apresenta características peculiares, que a diferenciem das demais confissões, mas isso não significa que a diferenciação precisa ser tão acentuada, a ponto de cada confissão religiosa deva apresentar características completamente distintas das demais.

Não se pode negar que a realização das atividades específicas, das confissões religiosas também beneficiam ao Estado, a despeito da divulgação de suas doutrinas, formam e educam seus fiéis, que, afinal, integram a sociedade, e assim, vão ajudar a transformá-la para melhor⁹⁴. Nesta perspectiva, leciona Roque Antonio Carrazza, que os efeitos positivos da pregação não se esgotam em quem a recebe, mas se transferem, em maior ou menor medida, a outras pessoas, repercutindo no bem-estar geral⁹⁵.

Dessa forma, a compressão de culto estar ligado à confissão religiosa, e por isso que a imunidade tributária referente aos templos dos cultos religiosos deve estar relacionada com os imóveis necessários ao exercício de suas finalidades essenciais, entendidos não somente como os imóveis ligados à realização das cerimônias e liturgias, mas também os imóveis relacionados diretamente com essas atividades, tais como os seminários, conventos, e a residência do ministro religioso.

escapam à imunidade tributária, tendo em consideração a interpretação ampliada da imunização ao poderio tributário do Estado.

⁹⁴ Na Constituição brasileira muitos desses objetivos, que a doutrina italiana significativamente chama de *scopi ou interessimeritevoli* (Franco Gallo, "Il soggetto del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni", *Rivista di Diritto* nº 4, 1993, p. 354), são da alçada do Poder Público, isto é, devem ser perseguidos e alcançados pelo Estado. Ora, na medida em que as Igrejas os perseguem e alcançam, não devem ser objeto de ser objeto de gravames tributários.

⁹⁵ *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*, p. 69

Trata-se, pois, de garantia instrumental à liberdade de crença e culto religioso previsto no art. 5º, VI, do texto constitucional, cuja finalidade é impedir a criação de obstáculos econômicos, por meio de impostos, à realização de cultos religiosos.

4.3 – O Caráter Subjetivo Da Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto E Sua *Ratio Essendi*.

Partindo da linha de pensamento que as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto tomando como ponto fixo as disposições constitucionais a ela relativas. Constatar-se que o critério de *discrimen* adotado para essa vedação impositiva tributária consiste no sujeito titular da renda, do patrimônio e dos serviços. Neste diapasão é o que leciona Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto:

Dizer que o templo é imune, contundo, não pode implicar o entendimento de que é o templo (enquanto coisa) o alvo da imunidade, porquanto é sabido que só pessoas podem integrar relações jurídico-tributárias. Assim, deve entender-se que o “templo é imune” como: “é vedado exigir imposto de instituições mantenedoras de templos.”⁹⁶

⁹⁶ Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder e tributar, p.61-62.

A imunidade é qualificada como subjetiva por ser voltada à desoneração da entidade religiosa, no que diz respeito às suas atuações como tal. Por isso, as imunidades tributárias visam à realização de determinados valores, neste contexto afirma Fabiana Del Padre Tome “que imunidade que objetivem a proteção de direitos fundamentais não podem ser abolidas ou restringidas, nem mesmo por emendas constitucionais, sob pena de afronta ao art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna”.⁹⁷ E, no que concerne à imunidade dos templos de qualquer culto, sua existência visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, garantida pelo inciso IV do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 assegura claramente a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, desta forma respeitando igualmente todos os tipos de credos dentro da sua jurisdição, e impossibilitando, por meio dessa regra imunizante, que as pessoas políticas, fazendo uso de cobrança de impostos, criem obstáculos ao exercício de cultos religiosos. Roque Antônio Carraza expressa que:

Em razão disso, é o caso de, aqui, perguntamos: que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional: Vários impostos, apressamo-nos em responder.

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o imposto sobre a renda, sobre a aquisição de bens imóveis, o imposto sobre a transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e assim avante.

Nenhum destes impostos – nem qualquer outro – pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência da regra imunizante agora em estudo.

⁹⁷ Imunidades Tributárias e as Emendas Constitucionais, p.79.

É fácil percebermos que esta alínea b visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de imposto, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças (Sacha Calmon Navarro Coelho), o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, inciso (...).

Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto⁹⁸.

Observa-se que as imunidades tributárias dos templos de qualquer culto estão restritas as finalidades essenciais, que são aquelas inerentes à própria natureza da entidade, ou seja, os propósitos que direcionam à sua instituição.

Neste sentido Regina Helena Costa pondera que a exoneração constitucional sob exame afasta a exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano relativo ao imóvel onde o culto é realizado; o Imposto de Renda sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.⁹⁹

As imunidades tributárias dos templos de qualquer culto não se limitam aos impostos que tenha em sua hipótese de incidência o fato de “ser proprietário”, “auferir renda” ou “prestar serviços”. E por se tratar de imunidade

⁹⁸ Curso de Direito Constitucional Tributário, p, 760

⁹⁹Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p. 173

tributária subjetiva, e que, portanto, veda a oneração, por meio de impostos que venha a recair sobre seus bens e rendas¹⁰⁰.

A *ratioessendi* da imunidade tributária dos templos de qualquer culto consiste, na guarda plena da liberdade religiosa, da liberdade de credo, esse deve ser o valor considerado quando da interpretação das disposições constitucionais sobre as imunidades tributárias. Por ser direito fundamental resguardado na Constituição Federal de 1988, pelo art.5º, VI.

Portanto, a teleologia da *ratioessendi*, constitui por meio da norma imunizante, impedir que a instituição e a cobrança de imposto diminuam o patrimônio ou os recursos voltados à implementação dos objetivos das entidades religiosas. E essa imunidade tributária é projetada a partir da proteção aos locais de culto e a suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embarco ao seu funcionamento.

¹⁰⁰Sobre o assunto, decidiu o STF pela não incidência no RE 89.173 RTJ 92/321.

5. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS SERVIÇOS E PRODUTOS RELIGIOSOS E A LIVRE CONCORRÊNCIA.

Adentramos no que venho chamar de cerne da monografia, questionando: Como se dá a convivência das imunidades tributárias, diante da livre concorrência? Qual a linha limite em que as entidades religiosas não podem ultrapassar?

A concessão das imunidades tributárias outorgada pelo Constituinte Originário tem o objetivo de evitar a submissão econômica da entidade religiosa ao Estado, assim a proteção contra a tributação deve abranger todo o patrimônio, toda renda e todos os serviços das entidades religiosas. Isso é o que preconiza o artigo 150, Parágrafo 4º. Porém essas imunidades tributárias têm uma ressalva. Para concessão da imunidade tributária, os benefícios oriundos da imunidade tributária precisam estar adstritos com as finalidades essenciais da entidade imune.

Assim prescreve o referido artigo:

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

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

Deste modo, uma determinada religião pode vender mercadorias e aplicar a renda em prol de suas atividades essenciais, assim ela ficaria imune a tributação do ICMS¹⁰¹.

Regina Helena Costa diz que finalidades essenciais “são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição.”¹⁰²

Portanto, o art. 150, § 4º, da CF, que deve ser lido em conjunto com a alínea “b” em uma interpretação sistemática, dispõe que haverá desoneração sobre “(...) patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades (...)”.

Mantendo a coerência deste trabalho, insta ressaltar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia de que o legislador Constituinte Originário tendeu a prestigiar a *Teoria Moderna*, na esteira de uma interpretação ampliativa, sinalizada dogmaticamente pelo Supremo Tribunal Federal, e isso se deve pelos seguintes motivos: por tratar, textualmente, do vocábulo *entidade*, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; por mencionar algo *relacionado* com a finalidade essencial, e não *esta em si*, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”.

Essa hermenêutica de aplicação extensiva prevalece na doutrina brasileira, como demonstrada quando falamos da extensão do conceito de

¹⁰¹ Sigla de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

¹⁰² Imunidade Tributária, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.155

templos para gozo de imunidades tributárias, que tende a desconsiderar a *origem* do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as atividades essenciais, desde que se revertam a tais pessoas jurídicas¹⁰³ os recursos hauridos nas citadas atividades conexas e que não se provoque prejuízo à livre concorrência.

Diante disto, percebemos que se os “frutos” das imunidades concedidas às entidades religiosas forem empregados nas finalidades essenciais das mesmas, elas estarão imunes a tributação.

5. 1 – Atividade Essencial Como Garantia A Imunidade Tributária.

Partindo do pressuposto que as atividades essenciais é que garantem a imunidade tributária, que o Constituinte Originário estabeleceu para os templos de qualquer culto¹⁰⁴, e que as atividades essenciais são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, visando sempre a continuidade da instituição.

A Constituição Federal de 1988 é o único documento normativo autorizado que trata de imunidade tributária, é não há impedimento que as entidades religiosas desenvolvam atividades econômicas, seja por meio de aluguel de bens, seja mediante prestação de serviços, seja, ainda, comercializando mercadorias. Neste último caso, atividade comercial, Roberto

¹⁰³A personalidade jurídica dessas entidades deverá ser compatível com as exigências legais. Inúmeras são as formas e os diplomas jurídicos onde sempre deverá constar o caráter, os objetivos, as responsabilidades e finalidades da pessoa jurídica que se cria.

¹⁰⁴Artigo 150, Parágrafo 4º, alínea “b’

Roque Carraza leciona: “as rendas somente estarão cobertas pela imunidade tributárias em foco, se relacionadas com as finalidades essenciais do templo de qualquer culto. ”¹⁰⁵

Observa-se que o § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, ao falar das “imunidades essenciais” dos templos de qualquer culto, não leva em conta, o modo pelo qual os recursos são carreados para as entidades religiosas, mas o lugar para onde devem ir. A entidade religiosa deve destinar e comprovar que os recursos foram aplicados na manutenção do culto. Ainda que as rendas adquiridas de forma atípica, pela instituição religiosa, forem aplicadas adequadamente com as finalidades essenciais do culto, deve ser albergada pelo instituto da imunidade tributária.

A título de esclarecimento, as doações que as entidades religiosas recebem de seus fiéis, desde que, logicamente lícita e possibilitam o atingimento de seus objetivos essenciais, são acolhidos pela imunidade tributária. Por exemplo, as oblações que são dispositivos patrimoniais, feitas por ato *inter vivos* ou *mortis causa*, em favor de entidades eclesiásticas. Não se deve confundir doação, dízimo e esmola.

Doação é negócio jurídico bilateral, e desta maneira, somente se completa quando houver a aceitação, por parte do donatário, do bem ou do direito cedido, a título gratuito, pelo doador. Conforme preceitua o Código Civil no art. 538, “Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. ”

¹⁰⁵ Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas, p. 44

Quanto ao dízimo, é a entrega espontânea de dinheiro, que o membro da instituição religiosa faz, sem reservas ou condições, que pode ser durante o ato de culto ou não. Resulta de um compromisso consciente do fiel para com Deus. Trata-se de um ato meta-jurídico¹⁰⁶, ou seja, escapa ao controle do direito. Afirma Roque Antonio Carraza: “Por girar em torno de um sentimento de piedade e independer, para seu válido surgimento, da aceitação de quem o recebe, não abre espaço à revogação.

Por derradeiro, a esmola, é o que a pessoa dá ao pobre, sem nada de material esperar em troca, eis que movida apenas pelo sentimento de compaixão.

A nosso ver, encontram-se na mesma esteira das imunidades tributárias, as aplicações financeiras das entidades religiosas realizadas no Brasil e no exterior, dos rendimentos provenientes de doações dos fiéis, porque, preservando-lhe o patrimônio, melhor garantem o culto religioso, sem caracterizar, no entanto, ânimo de lucro¹⁰⁷.

Portanto, sem ânimo de lucro, não é a entidade religiosa que deixa de perseguir ou obter rendas, mas a que, no caso de obtê-las, longe de distribuí-las entre seus líderes ou membros, destina-as à conquista de fins espirituais. Sendo assim, desde que preencham suas finalidades essenciais, as entidades religiosas podem sem perda da imunidade tributária, aplicar parte dos seus

¹⁰⁶ Meta-jurídico é o que não é passível de análise convencional como a que é proporcionada pelos recursos de jurisprudência (diz-se de condição jurídica).

¹⁰⁷ Ânimo de lucro caracteriza-se não pela mera obtenção de rendas, mas pela sua obtenção com o objetivo de reparti-las.

rendimentos ao exterior, a fim de divulgar sua fé, seu corpo de doutrinas e seus valores espirituais.

Ives Gandra da Silva Martins ao se pronuncia quanto ao assunto em tela, diz:

Fora a hipótese do § 4º, não há qualquer limitação imposta às igrejas na aplicação de seus recursos, lembrando-se que as igrejas históricas cristãs, de fundadores conhecidos, são igrejas plurinacionais, em que seus fiéis comungam da mesma crença e ideais, independentemente da nação em que vivem, e se auto-auxiliam na expansão da fé e dos princípios de caridade e benemerência.

O toque mais relevante de tais igrejas é sua universalidades e sua auto-comunicação, como acontece com a Igreja Católica romana, cujas diretrizes de preservação da fé e de definição missionária se conformam em Roma, ou como a Igreja Adventista, cuja General Conference Corporation of Seventh-Day Adventists está sediada nos Estados Unidos.

Em outras palavras, todas as igrejas históricas são igrejas Universais, espalhando seus movimentos catequéticos e suas obras de benemerência e difusão da fé e de valores por todo o mundo.¹⁰⁸

Enquanto a entidade religiosa estiver observando o que a Constituição Federal exige para que a imunidade tributária lhe seja conferida, ou seja, todas as rendas devem ser aplicadas visando perseguir as finalidades essenciais, ela não precisa cumprir o quanto dispõe o art. 14, do CNT¹⁰⁹, para continuarem sob o manto do art. 150, VI, b da Constituição Federal.

¹⁰⁸ Imunidades condicionadas e incondicionadas, p.68

¹⁰⁹Art. 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; (Redação dada pela LCP nº 104, de 2001)

Leandro Paulsen traz seu entendimento:

A alínea b não exige regulamentação. Mas o § 4º do art. 150 impõe vinculação à finalidade essencial que, no caso, é a manifestação da religiosidade. O STF entende que os imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores estão abrangidos pela imunidade. Também os cemitérios pertencentes às entidades religiosas estão abrangidos pela imunidade. As quermesses e almoços realizados nas igrejas, bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade.¹¹⁰

Corroborando com este entendimento, Regina Helena Costa em sua obra *Imunidades Tributárias* traz:

Se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.¹¹¹

Sendo assim, enquanto a entidade religiosa não destinar o patrimônio, a renda e os serviços para outro objetivo, que não seja das atividades essenciais,

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus 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 artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

¹¹⁰ Curso de Direito Tributário completo, p.70

¹¹¹ *Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p.225

não terá em nenhum momento a suspensão da imunidade tributária, pois estas estão estritamente ligadas àquelas, ou seja, para que a entidade religiosa possa ter o instituto da imunidade tributária é imperativo a observância do critério que o Constituinte Originário vinculou às finalidades essenciais da entidade. O único limite que o § 4º, do art. 150, da Constituição Federal traça, para o gozo da exoneração constitucional, é a impossibilidade da entidade religiosa distribuir seus bens ou rendimentos aos que a dirigem ou a terceiros que nelas desempenhem atividades laicas. Caso isso ocorra, caberá ao Poder Público o ônus da prova deste desvirtuamento.

Por isso, temos por irrelevante a natureza da fonte dos recursos da entidade religiosa, se são de alugueis, prestação onerosa de serviços, aplicações financeiras. Basta que seja lícita e não conspire contra o princípio da livre concorrência. Pois o que se protege dos impostos são os valores que revertem em benefício da entidade religiosa e de seus objetivos espirituais, ainda que decorram de atividades não diretamente religiosas. Ou seja, é suficiente, para a exoneração constitucional, que haja comprovada relação entre as receitas auferidas e as “finalidades essenciais” da confissão religiosa.

Efetivamente, quando o Direito dá os fins, no caso, a liberdade religiosa, *ipso facto* dá os meios, inclusive os materiais para alcançá-los. Pois bem, os aportes financeiros das entidades religiosas nada mais são do que os meios materiais, destinados a dar suporte econômico às suas desinteressadas e de relevante interesse público, finalidades essenciais.

5.2 -Delimitação do Conceito de “Patrimônio, Renda e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais”.

O constituinte Originário, no § 4º do art. 150, considerou logo a amplitude das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto. A norma imunizante alberga a totalidade do patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas que tenham como meta a prática de cultos, tornando assim suas riquezas imunes de tributação por quaisquer impostos, obvio que tenha a destinação destas as atividades essenciais.

É de bom tom lembrar, que a *ratioessendi* da imunidade tributária consiste em garantir o direito fundamental resguardado pelo art. 5º, VI, da Constituição Federal de 1988, que protege e assegura a inviolabilidade da liberdade de crença, asseverando assim o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção dos locais de culto e suas liturgias. Fabiana Del Padre Tomé diz: “Objetiva, o constituinte, por meio da norma imunizante, impedir que a instituição e a cobrança de impostos diminuam o patrimônio ou os recursos voltados à implementação dos objetivos das entidades religiosas”.¹¹²

Devemos ter sempre em mente que, ao dispor que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais da entidade religiosa, a expressão imunizante diz respeito aos fins dados a referido patrimônio e demais recursos, e não à sua origem.

¹¹² Imunidades das Instituições Religiosas, p. 131

Essa função normativa ficou bem clara quando do julgamento do RE578.562/BA, para melhor compreensão do conteúdo da decisão do STF, passo a apresentar uma síntese dos fatos e procedimentos:

O processo se originou do fato de a Fazenda Pública da capital baiana haver obtido a penhora do Cemitério Britânico¹¹³, em virtude de uma alegada dívida de IPTU no valor de R\$ 41.831,70, relativa aos anos de 1994 a 1996. A Igreja Anglicana opôs embargos à execução da penhora, julgados procedentes pelo 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Dessa decisão, a Fazenda Pública soteropolitana recorreu ao TJ-BA, que reformou a sentença do juiz de primeiro grau. A Câmara Cível Especializada daquele tribunal fundamentou sua decisão no argumento de que “a imunidade prevista no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988 (que veda a tributação de templos religiosos), invocado pela igreja, não se aplica aos cemitérios, pois estes não podem ser equiparados a templos de culto algum, não sendo possível estender sua abrangência”.

No recurso interposto no STF, a Igreja alegou, além da violação do artigo 150, VI, b, ofensa aos artigos 5º, incisos XXXV e LIV, Constituição Federal (ofensa ao devido processo legal), pois não pode defender-se contra o lançamento do imposto. Sustentava, em síntese, que “a Corte baiana deu

¹¹³ Situados em local nobre da capital baiana (a Ladeira da Barra), a capela e o cemitério anglicanos foram construídos há 200 anos por ingleses que acompanharam a família real portuguesa em sua vinda ao Brasil, em 1808. Segundo a defesa, foi lá que, em 1810, D. João VI celebrou com o governo britânico o tratado de livre navegação, ocasião em que foi assegurado aos cidadãos britânicos residentes em Salvador o direito de lá celebrarem seus cultos e enterrarem seus mortos.

provimento ao apelo do fisco porque entendeu que a expressão `templos religiosos de qualquer natureza (art. 150, VI, "b",CF) não alcançaria a capela onde se realiza o culto da religião anglicana e o respectivo cemitério dos britânicos, conferindo-lhe tratamento somente dispensado às empresas que exploram cemitérios comerciais”.

O relator do RE, ministro Eros Grau, não só acolheu o argumento da defesa da Igreja de São Jorge e Cemitério Anglicano, como ainda fundamentou seu voto a favor da tese da imunidade tributária do cemitério nos artigos 5º, inciso VI, e 19, inciso I, da Constituição Federal, que asseguram a liberdade de crença e de culto e garantem a proteção aos locais de culto e suas liturgias, vedando a sua obstrução.

Acompanhado em seu voto por todos os ministros presentes à sessão, o ministro-relator fez uma distinção clara entre os cemitérios de caráter comercial, que alugam jazigos e serviços com objetivo da obtenção de lucro financeiro. Segundo ele, o cemitério em questão, assim como muitos outros pertencentes a entidades religiosas, é extensão do templo dedicado ao culto da religião, no caso, a anglicana. Segundo ele, esta entidade se dedica à preservação do templo, do cemitério e do próprio culto que professa. Equipara-se, assim, a entidade filantrópica.

Em seu voto, ele citou como precedente o voto dissidente proferido pelo ministro Gilmar Mendes, por ocasião do julgamento do RE 325822. Na oportunidade, o ministro defendeu uma abrangência mais ampla do conceito de

templo como local de religião, entendendo que nela deveriam ser incluídas, também, as dependências acaso a ele contíguas, desde que não empregadas para fins lucrativos.

Ressalta-se que o tema das imunidades tributárias foi reiteradamente analisado pelo Supremo Tribunal Federal, tendo seu entendimento sido objeto de consolidação da Súmula 724.

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Observa-se que fica inafastável, a abrangência, pela imunidade tributária, de todas as parcelas patrimoniais e financeiras de titularidade do templo de qualquer culto, destinados à consecução de seus objetivos religiosos.

Fabiana Del Padre Tomé diz que disso decorre outra consequência jurídica: “a de que referida imunidade não se limita aos impostos que tenham em sua hipótese de incidência o fato de “ser proprietário”, “auferir renda” ou “prestar serviços”. Trata-se de imunidade subjetiva, e que, portanto, veda a oneração, por meio de impostos, de determinada entidade (*in casu*, os templos de qualquer culto), nenhum imposto pode recair sobre seus bens e renda.”¹¹⁴

¹¹⁴ Imunidade das Instituições Religiosas, p.133

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela não incidência, por exemplo, do Imposto de Importação e do IPI, quanto à importação praticada por entidade imune, assim justificando:

[...] 4. Ademais, o argumento da agravante de que o Imposto de Importação e o IPI são de natureza diversa das hipótese prevista no texto constitucional, já foi enfrentado por este Tribunal, que assentou “(...) a imunidade, a que alude o art. 19, III, c da Constituição, como bem salientou Baleeiro, “deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza”. Entre esses impostos está o imposto de importação, que incide sobre bem da recorrente a ser aplicado em objetivo específico da entidade, onerando-a conseqüentemente, em razão do seu patrimônio”¹¹⁵

Na mesma linha de raciocínio, o chamado Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), também seria de inadmissível incidência sobre as aplicações realizadas no mercado financeiro pelas instituições religiosas, quando tais valores sejam destinados ao seu objeto social. Pois o Supremo Tribunal Federal vem decidindo que “está ao amparo da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição) a incidência do Imposto sobre Operação Financeira, em razão das aplicações realizadas no mercado financeiro, pelo Estado.”¹¹⁶ Por isso, esse mesmo raciocínio, deve ser aplicado, a nosso ver, às imunidades dos templos de qualquer culto.

Ademais, ocorrendo o desvio da finalidade essencial que assegura a imunidade tributária às entidades religiosas cabem ao poder público apontar

¹¹⁵ RE 89.173 RTJ 92/321

¹¹⁶ STF, plenário, ACO 468-3

que os recursos não foram destinados as atividades desempenhadas pelo templo. Convém trazer como exemplo, o caso que uma entidade religiosa procedeu à importação de bens para a construção do templo:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPI E IMPOSTO IMPORTAÇÃO. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ARTIGO 150, INC. VI, 'B' DA CF. IMPORTAÇÃO DE PEDRAS VINDAS DE ISRAEL DESTINADAS À CONSTRUÇÃO DE TEMPLO. 1- A Igreja Universal do Reino de Deus – IURD impetrou mandado de segurança contra ato do Inspetor da Receita Federal em Santos para que não fosse exigido o recolhimento do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, relativamente aos conhecimentos de embarque enumerados na inicial, parte da compra de um total 39.009,37 m² de pedra cantaria, considerada sagrada e proveniente da cidade de Hebron, em Israel.² – Não se pode afirmar, a priori, que a documentação acostada é insuficiente para o propósito do mandamus. A cognição acerca do conteúdo da prova coligida diz respeito a seu mérito, vale dizer, à sua aptidão para comprovar ou não o quanto foi alegado. Inequívoco, pois, o cabimento deste remédio constitucional. Rejeitada preliminar suscitada pelo 'Parquet'. 3- Prejudicado o pedido de concessão de efeito suspensivo ao apelo feito pela União Federal, ante a apreciação de seu mérito na ocasião do julgamento. 4 – A Constituição Federal assegura a liberdade de crença religiosa (artigo 5º, incs. VI e VIII) e, com vistas à salvaguarda dessa garantia, veda que quaisquer dos entes da Federação criem impostos sobre os templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, "b", CF). Tem-se clara hipótese de imunidade. Precedente do STF. 5- É incontroverso que a importação de material para a construção do próprio templo religioso é imune à incidência dos impostos incidentes sobre a importação e produtos industrializados, na medida em que irá se incorporar ao patrimônio da impetrante e, assim, se subsume perfeitamente na regra constitucional imunizante. O que a fazenda opõe, in casu, é apenas a suspeita de que esse material não será integralmente utilizado para o fim declarado, inferida simplesmente a partir da quantidade trazida. 7- Não prospera a alegação da União de que poder-se-iam inferir indícios de que o quantum trazido é superior àquele necessário para a realização da obra [...].⁸ – Rejeitada a preliminar de não cabimento do mandamus suscitada pelo Parquet, declarado prejudicado o pedido de concessão de efeito suspensivo ao apelo, que foi desprovido, bem como a remessa oficial.¹¹⁷

¹¹⁷TRF 3ª Região, Apel. 0005626-16.2011.4.03.6104, DJ 06/06/2014.

No caso supra apresentado, a autoridade administrativa considerou que o fato “importação de pedras” não constituiria operação usualmente feita pela entidade religiosa, tendo-a considerado como atividade estranha à finalidade essencial desta e, portanto, sujeita à incidência dos impostos de importação, porém o órgão julgador analisou o tema da imunidade em sua íntegra, concluindo pela imunidade de quaisquer impostos que recaiam sobre bens e atividades que se voltem à operação do templo.

Portanto, em quanto opatrimônio, renda e serviços relacionados às atividades essenciais estiverem sendo destinada a teleologia das entidades religiosas, e qualquer desvio de finalidade, esta há de ser cabalmente demonstrada pela autoridade administrativa. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé:

Pretensões de afastamento da disposição imunizante, com conseqüente cobrança de impostos, exige que a autoridade administrativa identifique, por meio da linguagem das provas, a ocorrência de situação diversa daquela tida por imune. Cabe-lhe o dever de demonstrar que o patrimônio ou a renda da entidade religiosa tenham sido destinados a fins diversos de suas atividades essenciais. Sem motivação dessa natureza, descabida é a imposição tributária.¹¹⁸

¹¹⁸Imunidade das instituições religiosas, 138.

5.3 Atividade Essencial como Garantia do “Patrimônio, Renda e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais”.

Neste trabalho estamos sempre pontuando o entendimento que templo de qualquer culto vai além do edifício e de suas instalações, mas compreende o próprio culto e tudo quanto vincula a entidade religiosa à função. Sempre observando, o destino se está sendo obedecido as finalidades essenciais.

Ressaltasse que o patrimônio das entidades religiosas alberga seus bens imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades, ou seja, o prédio onde acontece o culto, o seminário, a casa pastoral, o cemitério, os veículos e as embarcações.

Por sua vez, a renda que é considerada imune é aquela que decorre da prática do culto religioso, ou seja, as oblações, doações e dízimos, Regina Helena Costa assevera: “bem como as consequentes de aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade”¹¹⁹.

Por fim, os serviços religiosos, estes também são imunes, sejam gratuitos ou onerosos, ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, por exemplo, como ocorre na assistência aos moradores de rua.

Neste diapasão, a vedação¹²⁰ constitucional afasta o Imposto Predial e Territorial Urbano relativo onde o culto é celebrado; o Imposto sobre Serviços

¹¹⁹ Imunidade Tributária, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.172

¹²⁰A diferença entre renúncia e vedação consiste no fato de que uma entidade tributante somente pode renunciar à cobrança de um tributo, porque tinha previamente a competência para legislar

pertinente ao serviço religioso, como exemplo a cerimônia fúnebre; o Imposto de Renda sobre as doações, dízimos, ofertas e rendimentos oriundos de aplicações financeiras, pontua que mesmo estando distanciado o imposto, mas não a obrigação de declarar junto a Receita Federal, caso isso não ocorra, a entidade religiosa será multado; o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos automotores aeronaves e embarcações utilizados na propagação da doutrina e nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.

Gize-se que enquanto patrimônio, a renda e os serviços das entidades estiverem sendo destinados a finalidade essencial, não se pode declarar a perda da imunidade que o Constituinte Originário deixou claro no § 4º do art. 150 da Constituição Federal.

Regina Helena Costa levanta uma questão polêmica quando apresenta alguns exemplos de José Eduardo Soares de Melo, apontados em seu curso de Direito Tributário:

Com a exploração comercial de bens da Igreja. Entende-se que, nessa situação, a renda assim auferida não está amparada pela exoneração constitucional, a teor do § 4º do art. 150. Em consequência, se a Igreja cobra pelo estacionamento de veículos em suas dependências, pelo ingresso em cinema de sua propriedade ou pela venda de caixões funerários, essas atividades estão sujeitas aos impostos pertinentes.¹²¹

sobre o mesmo. No caso de vedação, essa possibilidade de renúncia nem ao menos existe, porque nem existe, antes, a possibilidade de legislar sobre tal tributo. Outrossim, não pode renunciar o direito que não se tem

¹²¹ Imunidade Tributária, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p.174

Ao trazer os exemplos supra Regina Helena Costa não caminha na mesma conclusão do José Eduardo Soares de Melo, assim expressa seu entendimento:

A nosso ver, conquanto tais ponderações impressionem, a questão é delicada, porque se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não-reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.¹²²

Roque Antônio Carrazza tem o seguinte ponto de vista quanto ao assunto:

o § 4º do art. 150 da CF, ao aludir às “finalidades essenciais”, não está a cuidar, ao contrário do que uma primeira leitura revela, do modo pelo qual os recursos são carreados para a Igreja, mas, sim, do lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta.

Noutras palavras, se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor.¹²³

Portanto, enquanto a entidade religiosa, ainda que aufera recursos desenvolvendo atividades puramente temporária, como exemplo: cobra pelo

¹²² Idem, 174

¹²³ Curso de Direito Constitucional Tributário, p.901.

estacionamento de veículos em suas dependências, os aplica para a consecução de seus fins espirituais, não existe fundamento jurídico para afastar-lhe a imunidade tributária do art. 150, VI, “b” da Constituição Federal. Enfim, o que o comando constitucional em tela proíbe é a apropriação dos haveres da entidade religiosa para serem utilizados em finalidades distintas do culto.

Roque Antonio Carraza, ao falar da fonte dos recursos das entidades religiosas, diz “basta que seja lícita e não conspire contra o princípio da livre concorrência”.¹²⁴

Como já explicado anteriormente, as entidades religiosas estão imunes aos impostos, desde que atendam aos requisitos do artigo 150, VI, da Constituição Federal. Porém, há uma indagação pertinente. Essas imunidades subjetivas têm limite? Qualquer imóvel pertencente à entidade religiosa, por exemplo, estará imune do IPTU?

O princípio da livre concorrência é um desdobramento do princípio da livre iniciativa. O legislador constituinte, no § 4º do art.174, dispôs que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. A partir dessa definição inferimos que se uma entidade religiosa possui um número considerável de imóveis e goza da imunidade referente ao IPTU, afetaria diretamente a livre concorrência com quem não faz jus ao benefício da imunidade. A entidade religiosa estaria saindo do foco de sua atividade fim e

¹²⁴ Idem, p. 902.

ficaria equiparada a uma espécie de imobiliária. O mesmo ocorre se uma entidade religiosa resolvesse possuir várias frotas de carros com intuito de locação e não pagasse o IPVA dos carros.

O valor auferido tem que ser revertido em prol das atividades essenciais para que a entidade religiosa faça jus à imunidade, desde que respeite o princípio da livre concorrência.

Assim assevera Leandro Paulsen:

Caso os templos desenvolvam atividades de natureza predominantemente econômica, submetem-se, no ponto, à tributação, porquanto a igualdade de tratamento tributário entre os agentes econômicos constitui imperativo da livre concorrência, princípio da ordem econômica estampado no art. 170 da Constituição.¹²⁵

Aires Fernandino Barreto quanto ao assunto diz:

Salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante, Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham renda, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. (...) a Constituição protege são os fins consistente na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação da educação e no oferecimento de assistência social. O que a Constituição veda é a distribuição de “lucros” (melhor seria “superavits”)¹²⁶

¹²⁵ Curso de Direito Tributário Completo, p.71

¹²⁶ Curso de Direito Tributário Municipal, p.62-63

O entendimento do STF sobre esse tema:

EMENTA: 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.¹²⁷

Por fim, é de suma importância analisar o caso concreto. Assim, a concessão ou não da imunidade será feita de uma maneira mais justa.

Importante salientar que é imprescindível a análise da destinação dos recursos obtidos pela entidade e qual modo estes recursos estão sendo arrecadados. A entidade deve estar adstrita a sua atividade essencial, com fulcro religioso e não mercantil, por exemplo.

A imunidade tributária em comento só cede passo quando as rendas, os serviços e o patrimônio da entidade religiosa estão a serviço de finalidades estranhas ao culto, cabendo ao Poder Público o ônus da prova deste

¹²⁷ RE 325.822/SP, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18-12-2002

desvirtuamento. Nesta trilha, estamos a seguir a tendência do Supremo Tribunal Federal, que já sumulou o assunto na Súmula 724.¹²⁸

A imunidade tributária em tela deve ser aplicada ao patrimônio, renda e serviços religiosos, sempre que a atividade essencial da entidade religiosa destine-lhes ao culto, caso isso não ocorra, haverá a legítima cobrança dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços. Sendo a observação da atividade essencial de extrema importância para que não haja abuso do poder público e do outro lado, o enriquecimento dos líderes das entidades religiosas.

¹²⁸ Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

6. CONCLUSÃO

Nesta dissertação partimos já com o pressuposto da liberdade religiosa, consagrada na Constituição República Federal do Brasil, dentre os direitos fundamentais, no art. 5º, incisos VI a VII, *verbis*:

VI - e 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 as suas liturgias;
VII - e assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;
VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de 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.¹²⁹

A separação do Estado e dos cultos Religiosos, veio com a Proclamação da República, deixando o Brasil de ser um Estado confessional, passando a ser um Estado Laico, contudo, não ateu.

Pois logo no preâmbulo do texto constitucional, fica evidente o respeito e o acordo político existente, certo de ser a Constituição um documento político, onde os representantes da nação expressam a filosofia religiosa de seu povo. Por isso, que há “sob a proteção de Deus”, mostra que mesmo sendo um Estado laico, o Brasil, concilia a pluralidade de culto em seu território.

¹²⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A liberdade de culto consagrada na Constituição de 1988, não deve ser reduzida ao cristianismo, a quem esta nação deve muito, mas a toda expressão legítima e ordeira de liturgia de outros credos.

Gize-se que a liberdade de culto abrange inclusive o direito de não acreditar ou professar nenhuma fé, devendo o Estado respeito ao ateísmo.

Contundo, o Estado tem como função organizar a vida dos seus cidadãos em sociedade, distribuindo justiça entre eles, pacificando suas relações sociais, administrando os recursos gerados coletivamente como tributos para revertê-los em prol de toda a sociedade na forma de benefícios de serviços essenciais, e distribuição de riqueza, a fim de diminuir as desigualdades e carências.

As entidades religiosas, por outro lado, têm como objetivo melhorar o ser humano, torná-lo mais digno em sua existência, lembrando-lhe do seu papel no mundo e em sociedade, no qual deve colaborar com o seu semelhante, com isso indo à busca de uma espiritualidade mais elevada, e não simplesmente à busca de riquezas materiais.

Observa-se que o papel das intuições religiosas em nossa sociedade é muito importante, trata-se de um “freio” moral em nossas vis ambições e, buscando o desenvolvimento espiritual, o homem busca o seu melhor, o que facilita a atuação do estado na medida em que os conflitos diminuem. Um ser humano melhor, mais espiritualizado, aqui entendido como uma pessoa *boa*, de bons princípios, de bom caráter, de índole do bem, é um cidadão melhor na sociedade, que colabora e contribui para a sua melhoria, em vez de destruí-la e/ou trazer-lhes problemas e conflitos a serem resolvidos e pacificados.

Assim, mesmo o Estado Laico, aquele que não manifesta nenhuma preferência por essa ou aquela religião, consegue verificar a real e imensa importância das entidades religiosas em nossa sociedade, porque ajudam a pacificar, ajudam a tornar uma sociedade menos conflituosa, agressiva, ao contrário, transforma-a em instrumento de colaboração, fraternidade, cooperação, vida em comum, impelindo os homens, todos, em busca do *bem social*.

Por esses motivos, além de inúmeros outros, a vedação ao poder de tributar os cultos de qualquer natureza tem o objetivo de proporcionar meios financeiros e econômicos para que as religiões, ou instituições religiosas, possam ter êxito na condução de seus objetivos, que ao final, favorecem o Estado e a sociedade como um todo.

Não devemos jamais perder de vista que a natureza jurídica das imunidades tributárias têm seu nascedouro na Carta Magna, e nem mesmo por emenda constitucional pode ser alterada, pois tem a posição de cláusula *pétrea*.

Por isso, que as normas imunizantes impedem que as de tributação atuem, motivo pelo qual criam situações permanentes de não incidência, que, ao contrário do que se dá com as isenções tributárias, nem mesmo a lei pode mudar. Pelo contrário, operam antes deste momento, até porque, antecedem o próprio exercício, pelas pessoas políticas, das respectivas competências para criar tributos.

A delimitação das imunidades tributárias das entidades religiosas é fundada nas noções de templo, culto e liturgia, e sua hermenêutica deve ser sempre a mais extensiva na aplicação da vedação tributária.

A extensão do conceito de “templos de qualquer culto” representa um direito fundamental à liberdade de consciência e de crença. Poisa referida imunidade tributária deve ser interpretada de forma “larga”, ou seja, no sentido de compreender que tal imunidade não deva proteger apenas o templo propriamente dito, mas, também, a própria entidade mantenedora e a tudo quanto esteja vinculado aos cultos.

Observando sempre o destino do patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas, se estão de acordo com as finalidades essenciais, que de forma imperativa veda o Estado de tributar os cultos de qualquer natureza.

Portanto, a imunidade tributária do art. 150, VI, b, da Constituição da República afigura-se como a reafirmação do princípio da liberdade e prática religiosa. E o Estado não deve criar nenhum óbice que venha dificultar esse direito constitucional de todo cidadão.

Sendo assim, a presente dissertação propôs mostrar que os serviços e produtos religiosos estão imunes dos tributos, enquanto se destinarem a manutenção e expansão das entidades religiosas, observando assim, a finalidade essencial que é o amparo constitucional para que se apliquem as imunidades tributárias aos cultos de qualquer templo religioso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AQUINO, Rubim Santos Leão de. Sociedade Brasileira: Uma História através dos Movimentos sociais: Da Crise do Escravismo ao Apogeu do Neoliberalismo, 5º ed. Rio de Janeiro, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

_____ “Imunidades e isenções tributárias”. RDTributário 1/67-100. São Paulo, ed. RT, julho-setembro de 1977.

BARRETO, Aires Fernandino. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo, Saraiva, 2009.

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

BERCOVICI, Gilberto. Soberania e Constituição – Para Uma Crítica do Constitucionalismo. 2ª ed. São Paulo, QuartierLatin, 2013.

BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 11 jan. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 21.826 do Rel. Min. Ribeiro da Costa, julgado em 02.07.1953. Disponível em: Acesso em: 10 de junho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 85.139 do Rel.Min. Thompson Flores, julgado em 27.08.1976. Disponível em: Acesso em: 10 de junho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 578.562 do Rel. Min. Eros Grau, julgado em 21.05.2008. Acesso em: 10 de junho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 562.351 do Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 04.09.2012. Acesso em: 10 de junho de 2017.

CARVALHO, José Murilo. Cidadania no Brasil. 18ª ed. Rio de Janeiro, Civilização Brasileira, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo, Saraiva, 1997.

_____ “Imunidades Tributárias”. RDTributária 27-28/88-108.São Paulo, Editora RT, janeiro-junho de 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas. São Paulo, Noeses, 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2017.

COSTA, EmiliaViotti da. Da Monarquia á República: Momentos decisivos, São Paulo, Editora Brasiliense, 1987.

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

DALLARI, Dalmo de Abreu. Constituição e Constituinte. 4ª ed. São Paulo, Saraiva, 2014.

DELMANTO, Celso. Código Penal Comentado. 1ª ed. São Paulo, Renovar, 1986.

DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. A Prova no Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo, Noeses, 2011.

_____, “Imunidades Tributárias e as Emendas Constitucionais”. Revista da Associação de Pós-Graduados da PUC-SP, São Paulo, 1999, ano VIII, n 18, p.79 e SS.

GRECO, Mauro Aurélio. “Imunidade Tributária”. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (Coord.) Imunidades tributárias. São Paulo, Centro de Extensão Universitário/ Editora RT, 1988 (pp. 710-721).

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 14ª ed. São Paulo, Saraiva, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidade das Instituições Religiosas. 1ª ed. São Paulo, Noeses, 2015.

MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. 5ª ed. Coimbra, Coimbra editora, 2014.

MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional. 1ª ed. São Paulo, Atlas, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. “A imunidade tributária e seus novos aspectos”. Revista Dialética de Direito Tributário 34/19-40. São Paulo. Dialética, julho de 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, vol. I. 4ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2017.

ROGÉRIO, Gentile. Doria prevê cobrar taxa por jazigos em plano de concessão de cemitério de SP, Folha de São Paulo, São Paulo, março de 2017.

SORIANO, Aldir Guedes. Liberdade Religiosa no Direito Constitucional e Internacional. 1º ed. São Paulo, Editora Juarez de Oliveira, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. “Imunidades Tributárias”. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo, Centro de Extensão Universitário/ Editora RT, 1998 (pp. 183-222).

_____, OS Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro, Renovar, 1995.

WALLIN, Claudia. Na Suécia, a igreja paga imposto. DCM, 2016. Disponível em:www.diariodocentrodomundo.com.br/na-suecia-a-igreja-paga-imposto.

Acesso em: 2017, set. 2017.