

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

POR: ESTER DOS SANTOS MACIEL DA SILVA

RESUMO

O presente artigo tem como finalidade abordar a Imunidade Tributária como importante instrumento de proteção dos direitos fundamentais positivados, com ênfase a liberdade de religião. Sendo reconhecida entre os doutrinadores a Imunidade Tributária como limite ao Poder de Tributar, ressalta-se a abordagem doutrinária e jurisprudencial acerca da imunidade dos impostos aos templos de qualquer culto, fundamentada no art.150, inc. VI, da CF/88. Destaca-se também o estudo das vedações expressas no inciso já mencionado em suas alíneas “b” e “c”, em especial o entendimento quanto às finalidades essenciais das entidade religiosas relacionadas ao patrimônio, bens e serviços. Contudo traduz a evolução histórica de proteção às entidades religiosas e consequente observância à Constituição, qual seja aos direitos fundamentais nela abarcados.

PALAVRAS CHAVE: Imunidade. Direitos fundamentais. Liberdade de crença. Templos.

ABSTRACT

This article aims to address the tax immunity as an important instrument of protection of fundamental rights positivized, emphasizing freedom of religion. Being recognized among scholars as to limit the immunity Tax Taxing Powers, it emphasizes the doctrinal and jurisprudential approach regarding the immunity of taxes to the temples of any cult, based on art.150, inc. VI of CF/88. Also noteworthy is the study of the prohibitions contained in Item mentioned in your "b" and "c", especially the Church's understanding of the essential purposes of the religious entity related to the property, goods and services. However reflects the historical evolution of protection to religious entities and consistent adherence to the Constitution, fundamental rights which are covered in it.

KEYWORDS: Immunity. Fundamental rights. Freedom of belief. Temples.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	03
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	05
1.1 Breve histórico	
1.2 Conceito	
2 IMUNIDADE RELIGIOSA E OS CONCEITOS DE CULTO E TEMPLO	12
3 AS FINALIDADES ESSENCIAIS DO TEMPLO DE QUALQUER CULTO	16
3.1 Definição	
3.2 Doutrina e Jurisprudência	
Conclusão	21
Referências	22

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu artigo 150, estabeleceu as limitações ao poder de tributar, conferindo garantias aos contribuintes, bem como, estabelecendo as chamadas “IMUNIDADES” que estão descritas em seu inciso VI. A palavra imunidade tem origem no latim *imunizas*, que quer dizer “qualidade de não ser sujeito a algum encargo e ônus”.

O inciso mencionado, em sua alínea b, estabelece que não poderão ser cobrados tributos sobre os templos de qualquer culto, e adicionalmente, no § 4º do referido artigo, se acrescenta a regra de que a imunidade não atinge somente o templo, como também “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

A doutrina e a jurisprudência majoritária no Brasil reconhecem no instituto da imunidade tributária religiosa uma garantia constitucional que reforça o direito fundamental à liberdade religiosa, no entanto o conceito de templo detém larga amplitude semântica. Assim a doutrina tem enfrentado dificuldades em reduzi-lo a planos cartesianos, e prática tem mostrado uma inaudita expansão das igrejas pelo mundo, frustrando a tentativa de precisa definição do papel que tais entidades vem ocupando, de fato, na realidade hodierna.

Vale questionar se esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado às cerimônias religiosas, mas sim a entidade mantenedora do templo, a igreja. Tal discussão corrobora com a divergência doutrinária quanto ao Patrimônio, Renda e Serviços dos templos de qualquer culto e as atividades essenciais a eles relacionadas.

Observada a expansão dos “templos de qualquer culto” em todo o território nacional, notadamente o estudo tem grande relevância nos dias atuais objetivando assim a aplicação específica da imunidade outorgada pela Constituição de 1988.

1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Breve Histórico

Atualmente, é pacífico na doutrina o entendimento de que a imunidade está ligada à ausência de capacidade contributiva, à universalidade dos tributos e ao papel que determinados sujeitos exercem na sociedade. No entanto, tal entendimento foi diverso, entendendo-se até mesmo como um autentico privilégio, como no caso das imunidades dos nobres e da Igreja frente ao poder do Rei.¹

Como exemplo também, corroborando a idéia de que a imunidade seria um privilégio, a situação verificada na França, no século XVIII, quando o governo exigia impostos dos pobres, e não dos ricos. As classes privilegiadas – clero e nobreza – não admitiam que tivessem que pagar impostos como a gente comum.

Antes na Idade Média e na sociedade feudal, não havia propriamente imunidade, eis que tanto a Igreja quanto o senhorio constituíam-se em fontes autônomas de fiscalidade, sem subordinação ao poder real.

Conforme expõe Ricardo Lobo Torres² ao descrever o período do Estado Patrimonial (séc. XIII ao séc. XIX):

As imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemorais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.

¹ COELHO, Cláudio Carneiro B.P.. A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. Advocacia Dinâmica: Seleções Jurídicas – Nov. 2003 p.7

² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III-Direitos Humanos e a Tributação, Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar 1999, p. 40.

Destarte, ainda na fase final do patrimonialismo, que é a do Estado de Polícia (de meados do século XVIII até a 3ª década do sec. XIX, a imunidade da Igreja sofre algumas transformações, mas persiste a intributabilidade absoluta de uma só religião, a católica, que só desaparecerá com o liberalismo e a extensão da imunidade a qualquer culto. Quanto à conceituação da imunidade à luz do Estado Fiscal, que foi consolidado, como dito anteriormente, pelas grandes revoluções do século XVIII, complementa Ricardo Lobo Torres³:

Com as grandes revoluções do século XVIII, consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estados pelos direitos preexistentes do indivíduo.⁴

Conclui ainda o autor que com o efeito, vitorioso o liberalismo, as imunidades ganharam coloração democrática, passando de representar um privilégio e posteriormente passando a representar a idéia de garantia constitucional.

Importante mencionar que durante o período republicano até a Carta Magna de 1937, a intributabilidade das religiões se deu por meio de legislação ordinária e, somente após a Constituição Federal de 1946, a não incidência ganhou a estrutura constitucional.

Assim percebe-se uma evolução histórica do conceito da imunidade, à medida que se transforma o Estado, desde o Estado Feudal até o Estado Democrático, onde a imunidade é considerada uma garantia constitucional.

1.2 Conceito

O conceito de imunidade tributária, não está definitivamente consagrado, havendo assim divergências sobre o tema entre os doutrinadores.

³ COELHO, Cláudio Carneiro B.P.. A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. Advocacia Dinâmica: Seleções Jurídicas – Nov. 2003 p.7

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. III-Direitos Humanos e a Tributação, Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar 1999, p. 40.

Iniciando com os ensinamentos do saudoso mestre Aliomar Baleeiro, este perpetuou a expressão *limitação constitucional* ao poder de tributar firmando o entendimento de que toda imunidade é a regra de exceção, somente inteligível se conjuga à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão de forma lógica e não sucessiva ao tempo.⁵ Ou seja, o instituto da imunidade limita a atuação do Estado em relação às exigências tributárias, inibindo o dever de recolher impostos. Nesse mesmo entendimento, Hugo de Brito Machado⁶ complementa:

[...] imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótesede incidência tributária aquilo que é imune.

Sob este aspecto, salienta Regina Helena Costa que as imunidades denegam competência dos Entes Federativos, inibindo, por conseguinte, o seu exercício em algumas hipóteses constitucionais. Ainda, os princípios não inibem a competência tributária, pelo contrário, eles orientam e auxiliam a correta aplicabilidade das regras constitucionais impostas, já que estes, em última análise, pressupõem a existência da competência impositiva exercitada.⁷

Aduz ainda, relacionando princípios com o instituto da imunidade, ensina que podemos entender imunidade tributária como um princípio que somente seria possível compreendendo-a, genericamente, como norma impositiva do dever do Estado de não tributar certas pessoas, bens e situações em nome do interesse público.

O doutrinador, José Souto Maior Borges entende que a competência tributária já nasce limitada pela exclusão normativa realizada pela imunidade:

[...] ao proceder à repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de Tributar. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p0226.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30 ed. Ver. Atual. ampla. São Paulo : Malheiros, 2009, 284.

⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF, 2 ed. rev.atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p.35.

tributável reservado à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, certos bens, pessoas e serviços, obstando assim – com limitar o âmbito de incidência da tributação – o exercício das atividades legislativas do ente tributante. Em última análise, ao estabelecer imunidades, a Carta Magna delimita a competência tributária de cada uma das entidades da Federação brasileira. É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. A rigor, portanto, a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada.⁸

Diferente, Paulo de Barros Carvalho crítica o conceito de imunidade tributária como exclusão da competência tributária:

A etimologia dos verbos excluir e suprimir fala mais alto que qualquer argumento. De origens latinas, o primeiro vem de *excludere* e todos os significados que se lhe atribuem guardam a acepção de pôr de parte, expulsar, excetuar, afastar, tirar da lista. O outro veio de suprimir, com o sentido de extinguir, fazer desaparecer, eliminar, anular, cortar, deitar fora. É justamente essa a grandeza semântica que inspira o emprego de exclusão ou supressão do poder tributário, se bem que entre os dois verbos haja sensível diferença semântológica. Ao passo que excluir pressupõe a expulsão de algo que estivera incluído, suprimir traz à mente o ato de anular, de eliminar, de cancelar. O ponto de convergência é a condição de existir alguém, alguma coisa ou algum fato que se inscreva no quadro sotoposto ao poder tributário, razão necessária e suficiente para que seja objeto de exclusão ou de supressão. O exame moderado e objetivo daquilo que a doutrina quer exprimir com o uso desses vocábulos sugere tratamento diferente. Só um apelo direto ao método diacrônico, inerente à investigação histórica, porém incompatível no plano da Ciência do Direito, poderia ter a condão de sustentar raciocínio desse quilate(...).

(...) no trajeto de tal concepção se levanta um obstáculo intransponível: a análise do fenômeno jurídico, em termos dogmáticos, é, substancialmente, de natureza sincrônica. (...) a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade

⁸ BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 207.

tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”.⁹

Observa-se que, a imunidade não se enquadra como norma constitucional impeditiva de atribuição de competência, mesmo que o efeito social (e não jurídico) seja a não-tributação, já que é um mecanismo jurídico constitucional que compõe a competência. Assim, a imunidade não restringe a atuação dos Entes Federativos, pelo contrário, ela é o instrumento utilizado pelo Legislador Constituinte para desenhar as competências impositivas em conjunto com a entrega das competências tributárias¹⁰, ou seja, as regras imunizantes não limitam a competência tributária; são normas constitucionais que foram inseridas na ordem jurídica positiva no mesmo instante em que foram editadas as de competência¹¹.

Desta conceituação extrai-se que, a regra imunizante nasceu em conjunto com as regras de competência, trabalham no mesmo sentido e ao mesmo tempo e, se forem adotadas as teorias impeditivas, limitativas e proibitivas significa afirmar que as imunidades possuem capacidade normativa superior (eficácia) às regras de competência e que nasceram posteriormente a criação destas, impedindo-as ou repelindo-as - o que não é o caso, já que foram promulgadas, criadas e normatizadas no mesmo instante pelo Poder Constituinte Originário.

Logo cabe afirmar que a imunidade é norma jurídica que integra a competência tributária, ou seja, se determinado evento está imunizado é o mesmo que afirmar que o Ente Político não possui competência para legislação sobre determinado evento, ou seja, a imunidade é parcela integrante da repartição das competências tributárias, não sendo uma proibição, ou uma limitação, mas parte da construção a própria competência tributária.¹²

⁹ CARVALHO, Paulo e Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2 ed. São Paulo: 2008, p. 313.4

¹⁰ Cf.: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Imunidade tributária. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 102-3.

¹¹ Cf.: CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 931.

¹² Cf.: SILVA JUNIOR, Gilson Nunes da. Imunidade Tributária dos Templos Religiosos como Garantia da Liberdade de Crença na Constituição de 1988- Mestrado em Direito pela UNIFEO

Assim, a imunidade não impede a tributação, pois ela não é norma proibitiva, mas sim estrutural, que auxilia na organização da competência. Neste enredo, a imunidade e o Poder de Tributar se entrelaçam para desenhar e explicar o campo de competência tributária que foi entregue aos Entes Federativos em ocasião da promulgação da Constituição de 1988. Com essa afirmação, pode-se entender que a imunidade é parcela integrante da formação da competência tributária.

Sendo as imunidades conseqüências jurídicas dos direitos fundamentais pode-se entendê-las, também, como garantia de proteção desses mesmos direitos.

Importante destacar a opinião de Gustavo Tepedino:

Ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado. Daí porque a interpretação das alíneas do artigo 150 VI, da Constituição Federal de 1988, deve ser ampla e teológica, nunca restritiva e literal.¹³

Neste entendimento, ressalte-se o que proferiu o Ministro Celso de Mello quanto ao tratamento das imunidades como garantias constitucionais:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma.¹⁴

Por todo exposto pode-se afirmar que a imunidade é uma conseqüência jurídica dos direitos fundamentais positivados na Constituição de 1988, ou seja, "as liberdades de pensamento, consciência e religião, assim como referentes à expressão, as quais devem ser exercidas sem que entraves de natureza tributária possam azequená-las (art. 5º, IV, VI, da CF). Do mesmo modo, a imunidade dos templos e a imunidade outorgada aos livros, jornais e periódicos, bem como ao pempel destinado à impressão (art. 150, VI, "b" e "d" da CF), vêm exatamente

¹³ TEPEDINO, Gustavo, Aspectos Polêmicos de Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidade de Fins Religiosos. Revista da Procuradoria –Geral da República. N. 5, 1994.

¹⁴ ADIN 939/DF – RTJ 151/832.

instrumentalizar a proteção dos direitos fundamentais, apresentando-se como legítima aplicação do primeiro foco.”¹⁵

A imunidade tributária é também um reflexo dos direitos fundamentais no campo do Direito Tributário, isto é, a imunidade é a norma estrutural que compõe o Poder de Tributar indicando, em conjunto com as repartições de competências tributárias, o campo de atuação dos Entes Federativos para proteção (garantia) dos direitos fundamentais estampados no Texto Constitucional.¹⁶

¹⁵ COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 83.

¹⁶ Cf.: SILVA JUNIOR, Gilson Nunes da. Imunidade Tributária dos Templos Religiosos como Garantia da Liberdade de Crença na Constituição de 1988, p. 66. Mestrado em Direito pela UNIFEO

2 IMUNIDADE RELIGIOSA E OS CONCEITOS DE CULTO E TEMPLO

Preliminarmente, cabe esclarecer que a imunidade em exame, restringe-se aos impostos explícitos no art. 150, VI da CF/88 que possam recair sobre a propriedade daqueles bens móveis.

Cabe destacar decisão do TRF3 em mandado de segurança, nos termos do voto da Excelentíssima Senhora relatora, Desembargadora Federal Cecília Marcondes:

CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – EMENDA CONSTITUCIONAL 21/99 - CONSTITUCIONALIDADE – ADIN 2031-5/DF – PRECEDENTES – TEMPLOS – IMUNIDADE.

I- A imunidade conferida aos templos de qualquer culto (CF, art.150, VI, “b”), circunscreve-se a incidência. Sendo o CPMF uma contribuição sócia, não há que se estender a ela referida imunidade tributária, prevalecendo o princípio da universalidade do custeio da Seguridade Social (CF, art. 195, “caput”).

II – O Supremo Tribunal Federal quando da apreciação da ADIN 2031-5-DF, Relator Ministro Octavio Gallotti, decidiu pelo deferimento em parte da medida liminar requerida, apenas para suspender a execução e aplicabilidade do § 3º do art. 75 do ACDT, por vício de tramitação, entendendo a maioria expressiva dos Ministros daquela Corte que os demais dispositivos acrescentados pela EC 21/99 originário (decisão esta que veio da referida ADIN na Sessão Plenária de 03/10/2002. Afastaram, assim as alegações de confisco de rendimentos, de redução de salários, de bitributação, e de ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade, bem como reconhecendo o intuito da repriminção das leis 9311/96 e 9539/1997, fenômeno este não vedado pela Constituição.06/11/2002.¹⁷

Para compreensão exata do alcance da imunidade religiosa, necessário se faz uma compreensão definida pelos conceitos de culto e templo.

Conceituando o que seria culto o ilustre professor Eduardo Sabaag¹⁸ afirma que “culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores

¹⁷SITE do TRF 3ª Região. Disponível em: (www.trf3.jus.br). Acesso em 23/08/2010.

¹⁸SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p 282.

consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional.

Assim o culto deve prestigiar a fé e os valores trancedentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito é imprescindível à seita a obediência aos valores morais religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (art 1º, III; 3º, e IV, 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune”.

Ensina o ilustre professor que dada o conceito de templo detém larga amplitude semântica dificultando a doutrina a reduzi-lo a planos cartesianos assim 3(três) teorias tentam definir o conceito de templo.

Teoria Clássico-restritiva (Concepção de Templo – coisa): conceitua o templo como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto.

Como defensores desta concepção, aproximam-se Pontes de Miranda, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Teoria Clássico-liberal (concepção do Templo-atividade): conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se os impostos o local destinado ao culto e os anexos deste, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres.

Para Aliomar Baleeiro¹⁹, não se deve considerar templo “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 eu não empregados para fins econômicos”.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., 2003, p.317

As duas correntes aqui apresentadas apresentam uma característica comum: limitam a imunidade ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades vinculadas a ele.

Neste sentido acórdão do TRF3:

**APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO- PROC 1999.030990008032-2
CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE PREVISTA NO ART.
150, VI, “B” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL- INAPLICABILIDADE –
ART.150, VI, “C” E ART. 195, § 7 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL –
CARÁTER ASSISTENCIAL NÃO COMPROVADO – NATUREZA
PÚBLICA NÃO COMPROVADA – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.**

I. A Mitra Arquidiocesana não se constitui templo, local onde se realizam cultos religiosos, mas o bispado, como pessoa jurídica, ou seja, território da jurisdição espiritual do bispo, não sendo a ela aplicável a imunidade assegurada aos templos religiosos

II. Documentação insuficiente a possibilitar comprovação dos pressupostos aptos a ensejar a incidência da regra imunitária constitucionalmente prevista nos art. 150, VI, “c” e 195, § 7º da constituição Federal. É indispensável a demonstração da consecução das finalidades assistenciais da entidade.

III. Ausência de comprovação do enquadramento da Mitra Arquidiocesana e suas extensões interna corporis nas categorias constitucionais que definem a pessoa jurídica de direito público ou direito privado prestadora de serviço público.

IV. Honorários advocatícios em 10% sobre o valor da causa a cargo da autora.

Teoria Moderna (Concepção do Templo–entidade): conceitua o templo como entidade, mas aceitação de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas²⁰. No sentido jurídico, possui aceitação mais ampla que pessoa jurídica indicando o próprio “estado de ser, a existência”, vista em si mesma. Aproxima-se assim da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

É perceptível que a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação de problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variadas possíveis, requerem do exegeta um certo

²⁰ V. SILVA, de Plácido e. Vocabulário jurídico, 2003, p. 533.

desprendimento das estruturas formais, a fim de atingir a *ratio legis* e propor a justiça fiscal aos casos concretos.

Cabe esclarecer que a imunidade em exame, restringe-se aos impostos, como está explícito no art. 150, VI da CF/88.

Vale colacionar ementa trazida de v. acórdão decidido pelo Extinto Tribunal de Alçada Civil de São Paulo:

IMPOSTO – PREDIAL URBANO – TEMPLO RELIGIOSO- LANÇAMNETO SOBRE CASAS, SALÕES, PARÓQUIAS E CENTROS SOCIAIS – considerações como pertenças do templo, relacionados com a atividade do culto – artigo 150, par. 4º da constituição federal de 1988 – imunidade – recurso parcialmente provido para anularem-se os lançamentos - voto vencido (proc. 473.733-2/00 – Rel. Maurício Vidigal - J. 16/10/1991)

Ainda ressaltamos manifestação do Excelso Supremo Tribunal Federal tem, nos termos do relatório do Min. Carlos Velloso:²¹

AGIN 481.8-AG.RG, REL. MIN. CARLOS VELLOSO, J. 13/12/2005, DJ 24/02/2006.

“Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre os bens e patrimônio, dado que este constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

²¹ Revista Tributária e de Finanças Públicas.V 16. n 78. 2008. p. 186

3 AS FINALIDADES ESSENCIAIS DO TEMPLO DE QUALQUER CULTO

3.1 Definição

O dispositivo constitucional prevê que a imunidade tributária somente será efetivada se a atividade exercida pela entidade religiosa for essencial ao seu objeto (religião). Logo as atividades enfatizadas como não-essenciais não estarão asseguradas pela imunidade tributária disposta na alínea b, inciso VI, do artigo 150 da Constituição de 1988, conforme ensina Regina Helena Costa:

A imunidade em referência teve seu conteúdo aclarado pela CF 1988, pois compreende as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art.150, § 4º). Observe que não estão abrangidas as finalidades decorrentes daquelas essenciais, como ocorre com as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (§ 2º) – o que conduz a conclusão que a imunidade, na hipótese, é mais estreita.²²

O tema preposto impõe a verificação sobre os quais são as atividades essenciais dos templos religiosos para o uso e gozo da imunidade tributária. As atividades das entidades religiosas não se relacionam com as chamadas atividades sociais, no sentido de auxiliar o Estado em sua finalidade social. Com a separação do Estado e a inibição de embaraço à religião, foram retiradas as atividades de cunho social dentre as atividades essenciais das entidades de assistência social e educacional. Nessa seara, as entidades que estejam ligadas diretamente aos pressupostos essencialmente religiosos, isto é: são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Neste ponto as atividades essenciais dos templos religiosos são todas aquelas que

²² COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156

estão vinculadas com a manutenção, existência, liberdade e divulgação do culto religioso.²³

A desoneração para impostos sobre o patrimônio rendas e serviços previstos no art. 150 § 4º da CF assim estabelece:

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.

Assim registra textualmente o rol classificatório, patrimônio rendas e serviços, à semelhança da alínea “a” do inciso VI e do § 2º (imunidade para autarquias e fundações públicas) do mesmo artigo, afastando-se os impostos que tendem a incidir sobre elementos formadores do fato jurídico-tributário conexo ao templo religioso.

Levando-se em conta os signos “patrimônio”, “renda” e “serviços”, esclarece o ilustre professor Eduardo Sabbag, fácil é perceber que não se deve haver a incidência dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre conventos; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesiástico, ou sobre o chamado templo móvel; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou espórtulas dos fiéis, ou sobre rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismos e conversões) etc.²⁴

3.2 Doutrina e Jurisprudência

A doutrina e a jurisprudência tem pacificado a matéria relativa a imunidade de templos, no sentido de serem atingidos pela mesma os impostos relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, nos termos do disposto na Constituição de 1988 em seu parágrafo 2º, do artigo 150.

²³ Cf.: SILVA JUNIOR, Gilson Nunes da. Imunidade Tributária dos Templos Religiosos como Garantia da Liberdade de Crença na Constituição de 1988, p. 100. Mestrado em Direito pela UNIFEO

²⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário^{1ª} Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p 285

Por este entendimento tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, prestigiando a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais” desde que se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades conexas.

Esse entendimento tem sido esposados por autores respeitáveis, quais sejam; Regina Helena Costa, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandara da Silva Martins e outros.²⁵

Diferente posicionamento defende Kiyoshi Harada, analisando a impossibilidade de aplicação da imunidade tributária às rendas desvinculadas das atividades essenciais:

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas como de dinheiros com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da Tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária. A Constituição Federal de 1988 só coloca sob a proteção da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais do templo (§4º do art. 150). Não estende o benefício às atividades decorrentes de finalidades essenciais, como ocorre na hipótese de imunidade recíproca. Isto quer dizer que determinado prédio de propriedade de uma igreja, que não esteja sendo utilizado para fins religiosos, sujeita-se, por exemplo, à incidência do IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa.²⁶

Importante mencionar a interpretação da Suprema Corte nos diferentes impostos abarcados à imunidade dos templos religiosos:

ACORDÃO DO RE 3250822-2/SP. EMENTA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

(...)

2. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais das entidades. Art. 150, VI, b, e § 4º, da Constituição.

3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados.

4. Imunidade prevista no art.150, VI, b, da CF/88, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda

²⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 286.

²⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14 ed. ver. Ampl. São Paulo. Atlas. 2005. p 387

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 CF/88. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas.

6. Recurso extraordinário provido.

ACÓRDÃO DA 1ª T. do STF no RE 1340509-8/AM.EMENTA.

“IPVA. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (ART. 155, III DA CF; ART. 23, III E § 13 DA CF/69 CF. EC 27/85): CAMPO DE INCIDÊNCIA QUE NÃO INCLUI EMBRACAÇÕES E AERONAVES.

“Navios e aeronaves não se vinculam por nenhum ato registral à célula Município. Sequer aos Estados, visto que existem capitânias de portos que abrange mais de uma unidade federada. E o registro aeronáutico é único(DAC) - aí não se trata apenas de escapar às municipalidade, mas também a qualquer vínculo estadual”.²⁷

Contudo a decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE 325822, conhecendo do Recurso Extraordinário e o provendo para reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu legítima a cobrança do IPTU relativamente a lotes vazios e prédios comerciais de entidade religiosa. O STF entendeu diversamente e estendeu a imunidade a esses imóveis nos termos do informativo 295, conforme segue:

INFORMATIVO 295 DO STF

Título: Imunidade Tributária de Templos

Artigo: a imunidade tributária concedidas aos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, “b” e § 4, da CF, abrange o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas (CF, artigo 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:...VI – instituir impostos sobre:... b) templos de qualquer culto...§ 4º - as vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria conheceu do recurso extraordinário e o proveu para, assentado a imunidade, reformar acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que à exceção dos templos em que são realizadas as celebrações religiosas e das dependências que servem diretamente a estes fins, entenderam legítima a cobrança de IPTU relativamente a lotes vagos e prédios comerciais da entidade religiosa. Vencidos os ministros Ilmar Galvão, relator, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que, numa interpretação sistemática da CF, à vista de seu art. 19, que veda ao Estado a subvenção a cultos religiosos ou igrejas, mantinham o acórdão recorrido que restringia a imunidade tributária das instituições religiosas, por conciliar o valor constitucional que se busca proteger, que é a liberdade de culto com o princípio da neutralidade

²⁷ PONTES, Osvaldo Othon,. A imunidade dos templos de Qualquer Culto.Revista Tributária e de Finanças Públicas.V 16. n 78. 2008. p. 188

confessional do Estado laico RE 3250822 – SP, Rel. Orig.. Min. Ilmar Galvão, red. P/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18-12-2002.”

Nesta seara destacamos também decisão em agravo interposto pela Mitra Diocesana de Lages:

AI. 595479/aGr / SC – SANTA CATARINA. AG, REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO STF.

1. Caso em que entendimento diverso do adotado pelo Tribunal de origem demandaria o reexame da sua destinação. Providência vedada na instância extraordinária.
2. Aplicação da Súmula 279 do STF. Precedentes. Agravo Regimental desprovido. Publicação 06/08/2010.

Ao interpretar a Constituição o STF pacificou qualquer restrição quanto à imunidade recíproca no acórdão acima mencionado, pois se observa que a questão foi tratada a esteira de uma *interpretação ampliativa*, aplicando extensivamente a imunidade aos lotes vagos e prédios comerciais, considerando assim o valor constitucional da liberdade religiosa como um dos pilares do liberalismo e o Estado de Direito.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo se fez necessário conceituar o Instituto da Imunidade Tributária, face a sua importância como instrumento de efetivação e proteção à liberdade de crença.

Em análise das diferentes posições doutrinárias, quanto ao conceito de imunidade tributária, ficou demonstrado que a imunidade tributária não exclui ou inibi o poder de tributar, mas sim compõe para a formação da competência tributária.

Neste contexto foi evidenciado que a imunidade religiosa dos templos de qualquer culto sempre esteve presente nas Constituições Pátrias e de forma mais ampliativa na CF/88, visando assim à proteção ao culto e às entidades religiosas.

A interpretação do artigo 150, §4º, da Constituição Federal de 1988, demanda uma análise mais detalhada a fim de estabelecer a desoneração do imposto cabível frente às funções essenciais as quais a entidade ou templo estejam ligados, com o objetivo de cultuar e divulgar a fé.

Assim, analisando as atividades essenciais das entidades religiosas a doutrina e a jurisprudência firmaram entendimento no sentido de que mesmo havendo resultado financeiro, se este for destinado exclusivamente para sua manutenção, a entidade não se distancia de sua finalidade, ficando protegida pela imunidade.

Desta forma, se conclui que a interpretação eficaz das finalidades essenciais que refletem na desoneração dos impostos que recaiam sobre o patrimônio, renda, bens e serviços dos templos e entidades religiosas, tem conferido maior amplitude em sua aplicação quanto a imunidade aqui estudada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BORGES, José Souto Maior. **Isonções tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CARVALHO, Paulo e Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: 2008.

Cf.: CHIESA, Clélio. **Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário**. In: Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Cláudio Carneiro B.P. A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. **Advocacia Dinâmica: Seleções Jurídicas**- Nov. 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária**: teoria e análise da Jurisprudência do STF, 2 ed. rev, atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

Cf.: FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. ver. Ampl. São Paulo. Atlas. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. Ver. Atual. ampla. São Paulo : Malheiros, 2009.

PONTES, Osvaldo Othon, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**.V 16. n 78. 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Cf.: SILVA JUNIOR, Gilson Nunes da. **Imunidade Tributária dos Templos Religiosos como Garantia da Liberdade de Crença na Constituição de 1988**- Mestrado em Direito pela UNIFEO.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. III-Direitos Humanos e a Tributação, Imunidades e Isonomia, Rio de Janeiro, Renovar 1999.

SITE TRF 3ª Região. Consulta. Disponível em: (<http://www.trf3.jus.br>). Acesso em 23/08/2010.

2010

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, e os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no artigo científico.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São Paulo, 03 de novembro de 2010.