

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO
FORMA DE PROTEÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA:
reflexões acerca da sua extensão à luz de decisões no STF.**

*TAX IMMUNITY OF THE TEMPLES OF ANY CULTS AS A MEANS TO
PROTECT RELIGIOUS FREEDOM:
reflections on its extension according STF's decisions.*

Ana Cecília Elvas Bohn*

RESUMO: O presente trabalho busca investigar a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista na Constituição como forma de proteção da liberdade religiosa. Inicialmente é feita uma abordagem do regime constitucional da imunidade tributária, como regra negativa da competência tributária e como garantidora de direitos fundamentais. A partir daí, destacam-se três grandes concepções em relação à interpretação da presente imunidade: templo-coisa, templo-atividade, templo-entidade. Essa última concepção se encontra de acordo com os mais recentes julgados do Supremo Tribunal Federal, que entende ser importante para a outorga da imunidade a destinação dos recursos e não a origem, de forma que se os recursos forem aplicados nas finalidades essenciais das entidades religiosas, deverão ser imunes. Discorda-se dessa interpretação e sustenta-se uma interpretação sistemática da Constituição que leve em consideração o princípio da livre concorrência, bem como a laicidade do Estado brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade tributária. Natureza jurídica. Liberdade religiosa. Templos de qualquer culto. Finalidades essenciais. Interpretação.

ABSTRACT: The purpose of the present work is to investigate the extent of the tax immunity established in Constitution for temples of any cults, as a means to protect religious freedom. Initially, an approach to the constitutional regime of tributary immunity as a negative norm of the power of laying tributes, with the purpose of promoting fundamental rights. Concerning the interpretation of the tax immunities of the temples, three major concepts are emphasized: temple-thing, temple-activity, temple-entity. The Brazilian Supreme Court, according to which the destination of the recourses is what is important, not their sources, meaning that if the destination of the resources apply to the essential purposes of the religious entities they should be immune. This works disagrees with abovementioned interpretation and supports a systematic interpretation of the Constitution which takes into consideration the

* Procuradora do Estado do Piauí – Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul- PUCRS– Especialista em Direito Processual pela Universidade Federal de Santa Catarina – Especialista em Direito Fiscal e Tributário pela Universidade Cândido Mendes – Graduada pela Universidade Federal de Pernambuco.

principle of free competition and the laicism of the Brazilian State as well.

KEYWORDS: *Tax immunity. Juridical nature. Religious freedom. Temples of any cult. Essential purposes. Interpretation.*

SUMÁRIO: *Introdução. 1 Imunidade tributária. 2 Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. 3 A evolução da jurisprudência do STF sobre a imunidade dos templos de qualquer culto. 4 Posicionamento acerca da interpretação constitucional da imunidade tributária. 5 Conclusão. 6 Referências.*

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo averiguar o conteúdo e a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto previsto no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal como forma de proteção da liberdade religiosa, consagrada como direito fundamental no Texto Constitucional.

Assim, inicialmente, são apresentadas diversas teorias acerca da natureza jurídica da imunidade tributária, chegando-se a um conceito que ressalta o estudo do instituto como forma de delimitação da competência tributária, bem como de preservação de direitos fundamentais.

Dentre esses direitos, destaca-se a liberdade religiosa que a Constituição assegura em diversos dispositivos, tendo inclusive previsto no art. 150, VI, “b” que é vedado instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

Feitas essas considerações, passa-se a abordar os diversos posicionamentos existentes acerca da interpretação que deve ser dada à palavra templo, ou seja, se o templo significa apenas a edificação onde o culto é realizado ou se deve ser interpretado como a própria entidade religiosa.

Por fim, enfrentar-se-á a discussão da extensão da imunidade a outros imóveis e edificações diversas dos templos propriamente ditos, tais como: centros pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração, residências de padres e religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja, bem como os imóveis alugados a terceiros. Tal matéria foi objeto de análise por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP.

1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Anteriormente à análise do conceito de imunidade tributária, faz-se necessário distinguir os institutos do poder tributário e da competência tributária, como sendo a seguinte: o poder tributário configura-se como manifestação da soberania, sendo o poder do Estado de instituir tributos e a competência tributária somente surge a partir do momento em que a Constituição delimita o exercício desse poder tributário, distribuindo- entre as diversas pessoas políticas, que apenas poderão instituir tributos através de lei.

No entanto, da mesma forma que a Constituição Federal outorga competências à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição estabelece situações específicas em que os gravames tributários são afastados.

O fundamento principal para existência dessas previsões é a vedação de que o Estado invada, através de imposições fiscais, a esfera mínima de liberdade do cidadão representada pelo direito à subsistência. Portanto, trata-se de proteção ao mínimo existencial¹.

No entanto, objetiva-se também com a imunidade a preservação de valores considerados como de superior interesse nacional, como: manutenção das entidades federadas; exercício das atividades religiosas; democracia; instituições educacionais, assistenciais e de filantropia e o acesso às informações².

São diversas as teorias acerca da natureza jurídica da imunidade tributária, dentre as quais destacam-se as seguintes:

Aliomar Baleeiro, autor clássico das imunidades tributárias, precursor do Direito Tributário no Brasil, as definiu como *limitações constitucionais ao poder de tributar*, tendo imortalizado essa expressão quando a atribuiu como título de sua obra clássica.

A influência de sua obra foi tamanha que o constituinte de 1988 intitulou a Seção II do Capítulo VI da Constituição Federal de *As Limitações Constitucionais*

¹ SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. **Imunidades Tributárias Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Edvaldo Pereira de Brito (Coord) São Paulo: Revista dos Tribunais, ano: 19, vol. 96, janeiro/fevereiro de 2011. p. 40.

² MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.p. 156.

ao *Poder de Tributar* e incluiu nessa seção, além das imunidades propriamente ditas, os princípios constitucionais reguladores das garantias dos contribuintes como a legalidade, anterioridade, igualdade, vedação do confisco dentre outros. É de se notar que a terminologia utilizada pelo constituinte foi de que a imunidade constitui forma de limitação constitucional ao poder de tributar ao lado de outras garantias como os princípios constitucionais³.

Hugo de Brito Machado esclarece que, cada uma das pessoas jurídicas de direito público tem sua competência tributária estabelecida pela Constituição como parcela delimitada do poder tributário. Assim, o correto seria usar a expressão limitação constitucional à competência tributária, uma vez que a própria atribuição de competência constitui uma delimitação do poder de tributar⁴.

Rubens Gomes de Souza, que integrou a comissão do anteprojeto do Código Tributário Nacional, ainda vigente, referia-se às imunidades tributárias como “proibições contidas na Constituição e que representam limitações da competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ou só de uma ou algumas dessas entidades políticas”. (SOUZA, 1960, p.160)

Amílcar de Araújo Falcão também entendia a natureza jurídica da imunidade tributária como de supressão da competência tributária, tendo conceituado a imunidade como “forma qualificada, ou especial, de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar”⁵.

Ressalta-se que a crítica que se faz às teorias acima expostas consiste no fato de que a competência tributária é a aptidão jurídica que as pessoas políticas receberam da Constituição para instituir tributos, de maneira que a Constituição define as competências de forma específica e limitada. Ela não restringe, limita ou exclui, simplesmente define as competências tributárias.

Conforme explica Paulo de Barros Carvalho, o Texto Constitucional deve ser interpretado de maneira global, de forma que não existem dois momentos distintos: um que outorgue competência para a instituição de tributos e outro que

³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 278-279.

⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 87.

suprima ou exclua essa competência pela imunidade, de modo que a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência⁶.

Com essa mesma perspectiva, Humberto Ávila explica que as regras de imunidade não podem ser qualificadas como “subtração” ao poder de tributar, uma vez que a competência para tributar não foi sequer atribuída, para, então, ser suprimida, pois somente é possível se falar de “subtração” na hipótese da existência prévia de algo a ser retirado⁷.

José Souto Maior Borges manifesta-se no sentido de que a imunidade, a rigor, não subtrai competência tributária, tendo em vista que essa resulta da soma “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.

Na mesma linha, Regina Helena Costa entende que “a norma imunizante investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência”⁹.

Dos vários conceitos acima transcritos, observa-se que a doutrina clássica, aqui representada pelos autores Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araújo Falcão e Hugo de Brito Machado definiu a imunidade como mera limitação ao poder de tributar ou simples supressão da competência tributária, mas sempre destacando a natureza constitucional do instituto.

Já para a doutrina moderna, também é incontroversa a natureza constitucional do instituto da imunidade tributária. No entanto, o entendimento é no sentido de que a imunidade não se configura como mera limitação do poder de tributar ou supressão da competência tributária e sim que a imunidade tributária participa da própria formação das regras de competência tributária.

Um outro aspecto a ser observado é que as normas imunizantes, ao mesmo tempo em que excluem da competência tributária das pessoas políticas

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25.ed. São Paulo; Saraiva, 2013. p. 181.

⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 135.

⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.p. 217.

⁹ COSTA, Regina Helena Costa. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF** – 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.p. 45.

determinadas pessoas, situações e bens que são protegidos constitucionalmente, conferem aos beneficiários dessa proteção o direito público subjetivo de não serem tributados nas hipóteses vedadas pela Constituição, uma vez que configuram direitos fundamentais.

Pode-se dizer, então, que as imunidades tributárias possuem duplo aspecto: 1) sob o aspecto objetivo, são normas jurídicas taxativamente previstas na Constituição Federal que delimitam negativamente a competência tributária, prevendo situações, pessoas e bens que não poderão ser alcançadas pela tributação, com a finalidade de preservar direitos fundamentais consagrados no próprio Texto Constitucional; e 2) sob o aspecto subjetivo as imunidades tributárias constituem garantias constitucionalmente asseguradas ao contribuinte, gerando em favor das pessoas imunes o direito subjetivo público de exigir que o Estado não lhes imponha qualquer gravame fiscal.

É o que ensina Regina Helena Costa quando define a imunidade tributária como a “exoneração fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributável 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”¹⁰.

Propõe-se, então, a seguinte definição para as imunidades tributárias: são regras jurídicas taxativamente previstas na Constituição que operam no plano da definição da própria competência tributária, uma vez que a delimitam negativamente, ao estabelecer situações, pessoas e bens que se encontram fora do alcance da tributação, com a finalidade de preservar direitos fundamentais consagrados no próprio texto constitucional, gerando, assim, em favor das pessoas imunes, o direito subjetivo público de exigir que o Estado não lhes imponha qualquer gravame fiscal.

Além disso, vale ressaltar que imunidade não se confunde com isenção. A imunidade deriva diretamente da Constituição, ao passo que a isenção decorre

¹⁰ COSTA, Regina Helena Costa. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF** – 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 53-54.

de norma legal, seja ela complementar ou ordinária. Enquanto as imunidades são ontologicamente constitucionais, as isenções são ontologicamente legais¹¹.

Segundo Aires Fernandino Barreto, quando a Constituição diretamente proíbe a criação de tributo, tem-se imunidade; mas quando a Constituição confere a qualquer outra norma legal, seja ela complementar ou ordinária, o direito de exoneração de certos fatos, atos ou situações, tem-se a isenção e não a imunidade¹².

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade dos “templos de qualquer culto”, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal é a reafirmação explícita do princípio da liberdade de crença e da prática de cultos religiosos. É notória a preocupação da Constituição em prestigiar o livre exercício das convicções religiosas por parte dos indivíduos, assegurando-se, ainda, a proteção aos locais de culto.

A Constituição assegura no art. 5º, VI que *“é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”*. Continua no art. 5º, VII, explicitando que *“é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”*. E, mais adiante no art. 5º, VIII, estipula que *“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”*.

O fundamento da imunidade dos templos é o direito à liberdade religiosa, tendo o Constituinte pretendido permitir que o cidadão pratique a religião que melhor lhe convenha, sem que lhe seja imputada a cobrança de impostos¹³.

¹¹ CASALINO, Vinícius. **Curso de direito tributário e processo tributário, volume I**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2012. p. 249.

¹² BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 85.

¹³ TRINDADE, Caio de Azevedo. **A Imunidade Tributária como Instrumento de Garantia e Efetivação dos Direitos Humanos**. In SCAFF, Fernando Facury (Org). *Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 100.

Além disso, estipula no art. 19, I que a República Federativa do Brasil é um Estado “laico”, ou seja, sem religião oficial, pois veda às pessoas políticas “*estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança*”.

A imunidade dos templos encontra-se prevista no seguinte dispositivo constitucional:

“Art. 150 - Sem prejuízos 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”.

Cabe observar que esta imunidade deve ser interpretada sob a perspectiva de preservar o equilíbrio entre o direito fundamental da liberdade religiosa com o fato de ser a República Federativa do Brasil um Estado laico, que, por um lado veda o embaraço de quaisquer cultos, por outro, veda também a subvenção deles.

No estudo da imunidade dos “templos de qualquer culto”, a primeira questão que se deve solucionar é o significado desta expressão constante no dispositivo constitucional acima transcrito.

Existem três grandes entendimentos acerca do alcance desta imunidade, os quais foram didaticamente relacionados por Eduardo Sabbag da seguinte forma: *Templo-coisa*, *Templo-atividade* e *Templo-entidade*¹⁴.

A concepção *Templo-coisa* conceitua o *templo* apenas como o *local* destinado à celebração do culto, de forma que a imunidade se refere somente à proteção desses locais, abrangendo apenas os impostos sobre a propriedade.

Essa teoria é denominada de clássico-restritiva, tendo um enfoque claramente restritivo do alcance da imunidade, pois segundo seus defensores, o dever de pagar tributos é constitucional e universal, de forma que as normas imunizantes se configuram como exceções à competência tributária, uma vez que

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 330-332.

a regra é a cobrança de impostos de todos para a manutenção do Estado, do qual todos igualmente usufruem.

Sacha Calmon Navarro Coêlho filia-se a essa corrente restritiva entendendo ser imune o templo e não a ordem religiosa, de forma que, segundo o autor, no que diz respeito ao IPTU, os municípios não podem tributar os prédios onde o culto é realizado, mas podem tributar os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões que se voltem a fins econômicos, tais como: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc¹⁵.

De acordo com esse entendimento, a imunidade se identifica com o *locus* onde se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto, de forma que se considera templo qualquer lugar em que seja exercido o culto.

Pode-se citar como paradigma de julgado do STF com uma interpretação restritiva o RE 21826 que entendeu que um terreno isolado não pode ser considerado como sendo solo do edifício do templo¹⁶.

A concepção *Templo-atividade* conceitua o *templo* como tudo aquilo que viabiliza o culto, direta ou indiretamente. De acordo com essa concepção, a imunidade se estende ao conjunto de bens necessários para viabilizar direta ou indiretamente a prática do culto, incluindo não apenas o imóvel onde está o templo, mas também os anexos que dão suporte ao exercício religioso, como a residência do ministro de confissão, centro de ensino religioso, centro de práticas e reflexões eclesiais e os veículos utilizados para este fim (avião, automóvel, etc.).

Nessa perspectiva, Aliomar Baleeiro afirma que não se entende por templo apenas o edifício principal, mas os anexos deste acaso existentes, como a casa paroquial, o convento, a residência especial do pároco ou do pastor, chegando a admitir como templo a embarcação, veículo ou avião usado como templo móvel

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 261.

¹⁶ Nesse sentido, a decisão do STF no RE 21826, com a seguinte Ementa: “A imunidade estatuída no art. 31,5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 21.826, relator Ministro Ribeiro da Costa, julgado em 02.jul.1953, publicado em 30.12.1953. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>. Acesso em: 12.mai.2015.

somente para culto. No entanto, entende que não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do bispado ou da paróquia etc.”¹⁷.

Em suma, segundo esse entendimento, a imunidade se identifica com o *actus*, ou seja, com a forma como se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto.

É também denominada clássico-liberal, de acordo com a qual desoneram-se de impostos o local destinado ao culto, bem como seus anexos.

Podem-se citar como exemplos dessa concepção do *templo-atividade* as seguintes decisões: a que entendeu que os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa, mesmo estando separados fisicamente do templo, encontram-se abrangidos pela imunidade (AI 690712 AgR/RJ)¹⁸ e a que considerou os cemitérios religiosos como templos para efeitos de imunidade (RE 578562/BA)¹⁹.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 148-149.

¹⁸ Nesse sentido, a seguinte decisão do STF: Ementa: Constitucional. Tributário. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. IPTU. Imunidade de Templos. Prédios separados daquele em que se realizam os cultos. Funcionamento e finalidades essenciais da entidade. Recurso protelatório. Multa. Agravo improvido. I - A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em agravo de instrumento nº 690.712-8, relator Ministro Carlos Ayres Brito, julgado em 23.jun.2009, publicado em 13.ago.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acesso em: 12.mai.2015.

¹⁹ No caso em tela, o Município de Salvador – BA estava fazendo cobrança de IPTU sobre o imóvel onde se localiza o cemitério dos Ingleses, tendo tal fato chegado a julgamento do Supremo Tribunal Federal que decidiu, no RE nº 578.562-9 – Bahia, que os cemitérios configuram extensões de entidade de cunho religioso, de forma que gozam da imunidade conferida aos templos de qualquer culto. O Ministro- Relator Eros Grau, para responder à indagação acerca de “se os cemitérios devem ou não ser entendidos como templos de qualquer culto”, faz uma distinção da situação dos “cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso” daquela das empresas que “exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos”, tendo proferido o seguinte voto: “No caso destes autos o cemitério é anexo à capela na qual o culto da religião anglicana é praticado; trata-se do mesmo imóvel, parcela do patrimônio, da recorrente, abrangido pela garantia contemplada no artigo 150. Garantia desdobrada do disposto nos artigos 5º, VI e 19, I da Constituição do Brasil. A imunidade aos tributos é projetada a partir da [i] proteção aos locais de culto e a suas liturgias e a da [ii] salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento. Da interpretação da totalidade que o texto que a Constituição é, em especial dos seus artigos 5º, VI; 19, I e 150, VI, b, tem-se que, no caso, o IPTU não incide - lembro que na imunidade nenhum tributo jamais incide, as áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas - o IPTU não incide, dizia eu, sobre o Cemitério Britânico. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 578.562-9, relator Ministro Eros Grau, julgado em 21.mai.2008, publicado em 12.set.2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>. Acesso em: 12.mai.2015. Luís Eduardo Schoueri, todavia, entende que deve ser reconhecida a imunidade

A concepção *templo-entidade* conceitua *templo* como *entidade*, ou seja, na acepção de instituição, organização mantenedora do templo religioso, independentemente das coisas e pessoas consideradas objetivamente.

De acordo com esse entendimento, a imunidade se dirige ao conjunto de atividades e bens que viabilizam direta ou indiretamente a prática do culto, incluindo não somente a prática do culto, mas todas as atividades que permitem a sobrevivência da entidade que é responsável pela promoção do direito fundamental à liberdade religiosa, de forma que toda a renda, patrimônio e serviços da entidade religiosa serão protegidos por esse entendimento.

Em suma, por essa concepção, a imunidade se identifica com o *persona*, ou seja, com quem exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto. De acordo com esse entendimento, a imunidade dos templos não é objetiva e sim subjetiva, pois a imunidade é da própria entidade religiosa.

Vale salientar que os defensores dessa teoria, também chamada de corrente extensiva, fundamentam-se no § 4º do art. 150 da Constituição Federal que dispõe o seguinte: “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”. Dessa forma, entendem que se a renda obtida pelo templo for aplicada nas suas finalidades essenciais, estará atendido o pressuposto exigido pela Constituição para a desoneração tributária.

Filiando-se à corrente extensiva, Ricardo Lobo Torres entende que a imunidade dos templos de qualquer culto se classifica como subjetiva, sem

tributária aos cemitérios, independentemente de eles pertencerem ou não a uma entidade religiosa. Nesse sentido, aduz: “Efetivamente, os cemitérios, enquanto local de acesso público para o exercício de uma prática religiosa, merecem a dignidade de templos como tais, quer anexos a uma capela ou não. A existência de uma capela, conquanto torne ainda mais evidente o caráter sacro daquele local, não afasta o fato de que, ainda que não se tenham erguido, ali, oradas e ermidas de qualquer espécie, permanece o cemitério como *domus dei* onde pessoas das mais diversas crenças exercem profundo exercício espiritual de fé. Destarte, em que pese a importância então atribuída à capela anexa – elemento cuja presença não condiciona, mas apenas confirma a natureza templária de um cemitério – resta louvável, nessa medida, a firmeza do Supremo Tribunal Federal, ao assegurar ao Cemitério Britânico de Salvador a proteção constitucional que lhe é destinada, como templo que é, contra a cobrança de impostos. Tivesse o raciocínio desenvolvido por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA se limitado a reconhecer aos cemitérios em geral o tratamento constitucional que lhes cabem enquanto um templo de qualquer culto, nenhuma ressalva haveria que ser feita ao entendimento que prevaleceu, naquela ocasião, no Supremo Tribunal Federal. SCHOUERI, Luís Eduardo de. O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto, p. 229.

embargo de a própria Constituição lhe traçar limites objetivos. Assim, o autor considera que o titular da imunidade é a instituição religiosa e não o templo considerado objetivamente²⁰.

Na mesma linha, Regina Helena Costa entende que o que a Lei Maior exige é que haja uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e a sua aplicação, de forma que “é a *destinação* dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional”²¹.

Com o mesmo entendimento extensivo, Aires Fernandino Barreto leciona que o templo, em si mesmo considerado, não pode pagar nenhum tributo porque coisa não paga tributo, de modo que a imunidade é do templo, mas quem não pode ser alcançado pelo imposto é a entidade que o mantém²².

No mesmo sentido, manifesta-se Vinícius Casalino afirmando que a imunidade genérica do art. 150, VI, *b*, alcança as organizações religiosas, ou seja, toda a universalidade de seu patrimônio, de forma que seus imóveis estão imunes ao predial e territorial urbano (IPTU), suas rendas (oriundas de dízimos, por exemplo) estão imunes ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), seus serviços estão imunes ao imposto sobre serviços (ISS), seus automóveis estão imunes ao IPVA, e assim por diante²³.

Percebe-se, assim que as duas primeiras interpretações são mais restritivas (*templo-coisa* e *templo-atividade*) e a última compreensão possui um sentido mais extensivo (*templo-entidade*). O entendimento restritivo baseia-se no fundamento de que a imunidade deve se estender tão somente aos templos, entendidos como edificações onde são realizados os cultos religiosos ou aos templos e seus anexos, visto que o dever constitucional de pagar tributos é universalmente dirigido a todos os membros da sociedade, enquanto que a última tese pretende demonstrar que a imunidade se inclui dentro do campo de promoção dos direitos fundamentais que está no âmago do Estado Democrático de Direito.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 253.

²¹ COSTA, Regina Helena Costa. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 160.

²² BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 88.

²³ CASALINO, Vinícius. **Curso de direito tributário e processo tributário**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2012. v. 1. p. 298.

3 A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Antes da Constituição de 1988, no ano de 1953, a 1ª Turma do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 21.826/DF posicionou-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 31, inciso V, alínea “b” da Constituição Federal de 1946, vigente à época, deveria ser interpretada de maneira restrita, de forma que se entendeu por “templo” apenas os prédios onde se realizam os cultos.

Vale salientar, no entanto, que o antigo art. 31 acima referido não continha o disposto expressamente no § 4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 que vincula a imunidade dos templos ao “*patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais*” das entidades religiosas, o que poderia justificar aquela posição.

Assim, desde aquele julgamento ocorrido na década de 50 do século passado, o STF evoluiu no seu posicionamento, o que pode ser verificado pelos julgados mais recentes daquela Corte que reconheceu o benefício da imunidade, com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700, julgado em 13/06/2000), ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade imune (RE 221.395, julgado em 08/02/2000).

Com efeito, o STF apreciando recursos interpostos por instituições de assistência social, havia alargado a amplitude das imunidades previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, fato que ensejou que a mesma interpretação fosse dada à imunidade dos templos, prevista na alínea “b”.

No julgamento do Recurso Extraordinário 237.718-6, no qual o Município de São Paulo é recorrente e a Província dos Capuchinos de São Paulo é recorrida, o relator Ministro Sepúlveda Pertence prolatou voto vencedor não conhecendo o recurso extraordinário, sob o fundamento de que as funções das instituições sociais constituem também objetivos do Estado, de forma que exigir delas o pagamento de impostos significaria diminuir a capacidade dessas instituições de atingir suas finalidades.

Contudo, a adoção de uma postura mais ampliadora quanto à imunidade dos templos de qualquer culto se deu por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP, ocorrido em 18 de dezembro de 2002.

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

De acordo com os recorrentes, a ofensa ao mencionado dispositivo constitucional ocorre porque o reconhecimento da imunidade acima citada foi feito somente em relação aos prédios onde são celebrados os cultos religiosos e negado administrativamente com relação aos demais bens de propriedade da Diocese, tendo em vista que estariam desvinculados das finalidades essenciais da instituição, entendimento que foi mantido parcialmente, em sede judicial, pelo Tribunal *a quo*. Assim, entendem os recorrentes que a imunidade relativa ao IPTU deve abranger todos os seus imóveis e não apenas os prédios destinados à celebração dos cultos religiosos.

A presente questão dividiu a Corte. O relator originário, Ministro Ilmar Galvão, adotou a corrente restritiva.

Inicialmente, alerta para o fato de que o apelo extremo se restringe ao IPTU, enquanto que a decisão recorrida, seguindo a linha até então traçada pelas próprias autoras, cuidou genericamente da imunidade, na esfera municipal, sem se ater a nenhum imposto.

Registrou, outrossim, que o acórdão impugnado, ao excluir do benefício constitucional os imóveis que não possuíam nenhuma relação com a finalidade primeira da Igreja Católica Apostólica Romana, apontou expressamente, nessa

categoria, “os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”, de forma a situar, nesses limites, o objeto do recurso extraordinário.

Ressaltou que o Supremo Tribunal Federal, em tema de imunidade tributária, tem-se permitido, nas últimas decisões, uma interpretação mais ampla da matéria, tendo citado o julgamento do RE 237.718, no qual o Ministro Sepúlveda Pertence se manifestou por uma interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

Sustentou que a Suprema Corte, por ambas as Turmas, tem reconhecido o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822).

Ocorre que, conforme chama atenção o próprio Ministro Relator, em todos esses casos, e em outros semelhantes, o apelo extremo foi processado sob a alínea “c” do dispositivo constitucional acima citado, que veda a instituição de impostos sobre *“patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”*.

Já, no presente caso, a alínea invocada, desde a propositura da ação é a “b” (templos de qualquer culto), de forma que, no entendimento do Relator não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que a Suprema Corte vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea “c”, até porque seria difícil identificar no conceito amplo de templo, “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

Sendo assim, como os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação” foram os bens excluídos do benefício pelo acórdão recorrido, o Relator entendeu que este deveria ser confirmado, de forma que não conheceu do Recurso.

O seu voto vencido foi acompanhado pelos Ministros Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, todos no sentido de que a imunidade dos templos deve englobar apenas o local onde são realizados os cultos e seus anexos.

Vale destacar um trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, no qual ele propõe uma definição da expressão “finalidades essenciais”:

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

O estacionamento para automóveis, vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fiéis, os serviços ali prestados pelo templo, estão abrangidos pela imunidade.

Agora, Sr. Presidente, dizer que os imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, b, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A Igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencentes à Administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, b. Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto, por isso que, bem disse o Ministro Pertence, a imunidade do art. 150, VI, b, está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente”.

O Ministro Gilmar Mendes, no seu voto condutor da divergência, ressalta que a Constituição Federal atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de tributar, mas que esse exercício não se faz de modo absoluto, pois se atribui a cada uma das pessoas jurídicas de direito público parcela de competência para dispor sobre determinadas matérias. E essas restrições são chamadas de limitações ao poder de tributar, sendo a imunidade uma limitação a esse poder.

Entende o Ministro Gilmar Mendes, juntamente com o Ministro Moreira Alves que o § 4º do art. 150 da Constituição Federal quis fazer uma equiparação entre as letras “b” e “c” porque não precisaria repetir “patrimônio, renda ou serviços” já existente na letra “c” e o fez justamente para abarcar a letra “b”, em que não se falava em patrimônio, renda ou serviço.

Prossegue o Ministro em seu voto discorrendo acerca do instituto da imunidade como obstáculo constitucional à incidência de quaisquer espécies tributárias, na sua acepção mais ampla.

Ressalta que o Profº Ives Gandra Martins assinala que “ *por esta linha de raciocínio, todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes*”.

Sustenta que, neste caso, interessa somente a hipótese de imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, “b” e “c” e o § 4º, da Constituição Federal de 1988.

Por fim, entende que o disposto no art. 150, VI, “b” há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição, tendo em vista que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto” e a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”, de forma que o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.

Nesta mesma linha de raciocínio, vale ressaltar, outrossim, o voto de minerva do eminente Ministro Marco Aurélio ao presidir o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, tendo em vista que a votação estava empatada:

“Peço vênha também ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no que previsto no Código de Direito Canônico de 1983, editado quando do Papado de João Paulo II.

Os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 da Constituição Federal, porque esse artigo, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada, e no tocante à imunidade, não há esse aporte.

Ressaltou bem o ministro Moreira Alves que a Carta de 1988 trouxe a novidade do § 4º do artigo 150, sobre as vedações expressas no inciso VI, e, Aí, houve referência explícita à alínea “b”, que cogita da imunidade quanto aos templos de qualquer culto. De acordo com o citado § 4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta “com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade”.

Além do Ministro Marco Aurélio, acompanharam a dissidência os Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa e Moreira Alves.

Verifica-se, assim que a questão central debatida no recurso extraordinário em tela é saber se a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988, concedida aos templos de qualquer culto, deve

ser interpretada restritiva ou extensivamente, no que se refere à vedação expressa do § 4º do aludido dispositivo constitucional, o qual prevê: *“As vedações expressas no inciso VI, alínea b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*, tendo o Supremo Tribunal Federal proferido a seguinte decisão:

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.

4 POSICIONAMENTO ACERCA DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal garante a máxima proteção aos direitos fundamentais a ser expandida a todas as áreas. No entanto, sabe-se que nenhum direito fundamental é ilimitado.

No caso em questão, o direito à liberdade religiosa, garantido constitucionalmente através do art. 5º, VI e que a Constituição Federal buscou preservar no âmbito do direito tributário através do instituto da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto, também não é um direito ilimitado.

Dessa forma, o direito de liberdade religiosa precisa ser compatibilizado com o fato de ser a República Federativa do Brasil um Estado laico, que, por um lado veda o embaraço de quaisquer cultos, mas, por outro, veda também a subvenção deles, nos termos do art. 19, I do texto constitucional.

Além disso, a questão passa pelo confronto com o princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV da Constituição Federal, bem como pela proibição do abuso do poder econômico previsto no art. 173 § 4º da CF.

Em artigo anteriormente publicado em coautoria com o Prof. Paulo Caliendo, intitulado *Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre recentes decisões no STF*, o posicionamento foi o seguinte:

[...], entende-se, outrossim, que a interpretação a ser dada à alínea *b* do inciso VI do art. 150, combinado com o § 4º do mesmo dispositivo da Constituição Federal deve ser a mais ampla, ou seja, a expressão ‘patrimônio, serviços e rendas relacionadas com as atividades essenciais’ deve ser entendida em sua amplitude, de forma que as receitas aplicadas na consecução dos ideais dos templos religiosos devem receber o benefício da imunidade, desde que tais receitas tenham sido adquiridas lícitamente, devendo-se ter o cuidado para que a imunidade não seja utilizada com o intuito fraudulento pelas entidades religiosas²⁴.

No entanto, com o aprofundamento do estudo no presente tema, o entendimento foi alterado no sentido de que a resolução dos aludidos direitos fundamentais em conflito reclama uma solução através da técnica da ponderação.

É certo que, no caso da imunidade tributária dos templos, o objetivo é a proteção do direito fundamental da liberdade religiosa. No entanto, a interpretação da imunidade não deve ir além da proteção da liberdade religiosa que a fundamenta.

Regina Helena Costa defende que a interpretação das normas imunizantes deve ser teleológica e sistemática, sendo necessária a identificação do objetivo da norma imunizante para, a partir daí fazer a sua interpretação sem restrições ou alargamentos não autorizados pela Constituição Federal. Nesse sentido, são precisas as palavras de Regina Helena Costa:

Desse modo, a interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária a fazer dela exsurgir o princípio ou valor nela albergado. Sendo assim, não se apresenta legítima a interpretação ampla e excessiva, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada “interpretação literal”, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária. Em ambos os casos, o querer constitucional estaria vulnerado²⁵.

²⁴ CALIENDO, Paulo; BOHN, Ana Cecília Elvas. **Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF**. Interesse público – IP, Belo Horizonte, n. 89, p.209-224, ano 17, jan/fev. 2015. p. 222.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **A imunidade tributária do livro eletrônico e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Orgs.). Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 249.

Assim, no caso da imunidade tributária dos templos, com a identificação do objetivo da norma imunizante, que é a proteção da liberdade religiosa, o intérprete deverá realizar a interpretação de forma a assegurar que o objetivo seja alcançado sem necessidade de restrições ou alargamentos que não tenham sido autorizados pela Constituição, de modo que tal interpretação não deve ir além da proteção da liberdade religiosa que a fundamenta.

No entanto, o que se observa é a proliferação de igrejas, com o objetivo exclusivo de enriquecimento de seus dirigentes à custa da fé dos fiéis. Ressalta-se que o pagamento de tributos constitui dever fundamental dos cidadãos, na medida em que todos devem arcar, de acordo com a capacidade contributiva de cada um, com os recursos necessários ao Estado para que este possa garantir, num Estado Democrático de Direito, a efetividade dos direitos fundamentais.

Salienta-se, ainda, que no conceito de direitos fundamentais não se encontram apenas os direitos fundamentais que garantem a abstenção do Estado em relação aos direitos individuais (primeira dimensão), mas também os direitos de segunda dimensão, os quais exigem uma prestação positiva do Estado, que fica a depender da real existência de recursos a fim de satisfazê-los.

Assim, o dever fundamental de pagar tributos somente pode ser excepcionado nos casos taxativamente previstos na Constituição. E, conforme colocado por Regina Helena Costa, a interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida, para garantir que a finalidade dela seja alcançada, ou seja, na medida “necessária a fazer dela exsurgir o princípio ou valor nela albergado”, alertando ainda que “não se apresenta legítima a interpretação ampla e excessiva, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada ‘interpretação literal’”²⁶.

Todavia, a interpretação que está sendo feita da imunidade tributária dos templos, está acarretando que se abrigue sob o conceito de *finalidades essenciais* todas as atividades exercidas pelas entidades religiosas, desde que os recursos auferidos sejam destinados às *finalidades essenciais* da entidade.

²⁶ COSTA, Regina Helena. **A imunidade tributária do livro eletrônico e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Orgs.). Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.p. 250.

De acordo com essa interpretação ampla, não importa a natureza da atividade, mas a destinação do recurso, de forma que se o recurso for destinado às *finalidades essenciais* da entidade religiosa, estará imune à tributação. Nesse contexto, deixa-se de arrecadar aos cofres públicos vultosas quantias (sob o argumento de proteção ao direito de liberdade religiosa) que deveriam ser utilizadas para a prestação de serviços públicos essenciais.

Além disso, destaca-se que milhares de cidadãos que não professam qualquer fé deixam de ser contemplados com os serviços públicos que deveriam ser devidamente prestados pelo Poder Público com esse valor que deixou de ser arrecadado, apesar de serem obrigados a destinar quatro meses de trabalho ao ano para cumprir com suas obrigações tributárias.

Dessa forma, cidadãos que não possuem qualquer vínculo religioso, terminam indiretamente custeando as atividades de cultos a que não pertencem, uma vez que são obrigados a cobrir o que aqueles deixaram de recolher aos cofres públicos.

Salienta-se, outrossim, que não se está a defender a abolição da imunidade tributária dos templos, e nem mesmo sua interpretação restritiva, mas apenas que a interpretação da imunidade em questão seja teleológica e sistemática, de forma que se busque efetivamente a concretização da vontade constitucional, que é a preservação da liberdade religiosa.

Não resta dúvida que a resposta para saber se determinado bem, que não seja o templo ou atividade diretamente relacionada ao culto encontra-se imune, passa pela questão de saber a abrangência do conceito de *finalidades essenciais*.

É certo que por *finalidades essenciais* do culto entende-se aquelas relacionadas com a própria celebração do culto ou com a formação dos padres ou pastores ou atividades de assistência espiritual dos crentes ou qualquer outra denominação dependendo de qual seja a religião.

Além dos locais do culto, também se encontram protegidos pela imunidade os locais utilizados para estudos de formação, como a catequese, os seminários, as rendas que são obtidas com as vendas de objetos sacros em pequenas lojas da entidade religiosa, a casa do pastor ou do padre, a renda advinda de serviços litúrgicos, como batizados e casamentos, ou seja, atividades diretamente relacionadas ao culto.

O que se questiona é se o disposto no § 4º do art. 150 da CF admite uma interpretação no sentido de que, mesmo a atividade não estando relacionada ao culto, admite a abrangência pela imunidade, no caso de a entidade religiosa destinar os recursos auferidos desta atividade nas suas *finalidades essenciais*.

Nesses casos, a resolução deve ser feita pela técnica da ponderação que procura estabelecer o peso relativo dos diversos elementos em disputa, a fim de verificar quais deles prevalecem com o menor prejuízo dos demais, na resolução do caso concreto.

No caso do julgamento do aludido RE 325.822-2/SP, discorda-se do entendimento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que equiparou as imunidades dos templos de qualquer culto com as imunidades das instituições de educação e assistência social.

É certo que o § 4º do art. 150 da CF determina que a imunidade dos templos de qualquer culto, prevista na alínea “b” e a imunidade das entidades relacionadas na alínea “c”, dentre as quais se encontram as instituições de educação e assistência social, compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Ocorre que as finalidades essenciais dos templos são diferentes das finalidades essenciais das instituições de educação e assistência religiosa, portanto, o fundamento da imunidade é diverso.

As instituições de educação e assistência social têm por objetivo desenvolver atividades para as quais o Estado se mostra manifestamente deficiente, de modo que a imunidade tem também a função de servir de estímulo ao desenvolvimento destas atividades, enquanto a finalidade da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é a proteção do direito de liberdade religiosa e, sendo o Brasil um país laico, não pode estimular qualquer forma de culto religioso, devendo somente respeitar e assegurar o livre exercício das diversas manifestações.

Verifica-se, assim, que as atividades de cunho empresarial desenvolvidas pelas entidades religiosas, caso fossem abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, configuraria uma enorme vantagem econômica a essas entidades, gerando um tratamento desigual em relação a um outro contribuinte que estivesse em situação equivalente,

representando uma violação ao princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV da Constituição Federal e uma afronta ao disposto no art. 19, I do texto constitucional.

CONCLUSÃO

A imunidade tributária encontra-se prevista na Constituição Federal como uma das mais importantes limitações constitucionais ao poder de tributar. Além de ser uma regra de delimitação de competência, a imunidade visa a garantir direitos fundamentais consagrados constitucionalmente.

Pode-se dizer, então, que as imunidades possuem duplo aspecto: 1) sob o aspecto objetivo, são normas jurídicas taxativamente previstas na Constituição Federal que delimitam negativamente a competência tributária, prevendo situações, pessoas e bens que não poderão ser alcançadas pela tributação, com a finalidade de preservar direitos fundamentais consagrados no próprio Texto Constitucional; e 2) sob o aspecto subjetivo as imunidades tributárias constituem garantias constitucionalmente asseguradas ao contribuinte, gerando em favor das pessoas imunes o direito subjetivo público de exigir que o Estado não lhes imponha qualquer gravame fiscal.

A imunidade conferida aos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal é a reafirmação explícita do princípio da liberdade de crença e da prática de cultos religiosos que são direitos fundamentais garantidos pela Constituição Federal.

Em relação à palavra *templo*, existem três grandes concepções: *Templo-coisa*, que entende que somente o local onde o culto é realizado é que deverá ser imune; *Templo-Atividade*, que entende que deverão ser imunes o local onde o culto é realizado, bem como os anexos que dão suporte ao exercício religioso e *Templo-Entidade*, que entende o templo como a própria entidade religiosa. Essa última concepção é a mais aceita atualmente e está de acordo com os mais recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.

Ressalta-se a importância do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, no qual se entendeu que “a imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da 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”.

No entanto, entende-se que o art. 150, § 4º da Constituição Federal precisa ser compatibilizado com a laicidade atribuída ao Estado brasileiro pelo art. 19, I do texto constitucional que, por um lado veda o embaraço de quaisquer cultos, por outro, veda também a subvenção deles.

Faz-se necessária, outrossim, a compatibilização com o princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV da Constituição Federal, bem como da repressão do abuso do poder econômico previsto no art. 173, § 4º da CF.

Conclui-se, ainda, que as atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas que tenham cunho empresarial, não podem ser abrangidas pela imunidade tributária dos templos prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal, pois tal imunidade aos impostos representaria uma enorme vantagem econômica a essas entidades, acarretando um tratamento desigual em relação a outro contribuinte em situação equivalente.

Sendo assim, a outorga da imunidade nessas situações, representaria uma violação ao princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV da Constituição Federal, além de uma afronta ao disposto no art. 19, I do texto constitucional, pois se configuraria verdadeira subvenção da entidade favorecida indevidamente pela imunidade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CALIENDO, Paulo; BOHN, Ana Cecília Elvas. **Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF.** Interesse público – IP, Belo Horizonte, n. 89, p.209-224, ano 17, jan/fev. 2015.

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

CASALINO, Vinícius. **Curso de direito tributário e processo tributário, volume I.** São Paulo: Editora dos Tribunais, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena Costa. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF** – 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **A imunidade tributária do livro eletrônico e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (Orgs.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários.* Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** 7.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Supremo Tribunal Federal e a imunidade tributária dos cemitérios: templos de qualquer culto.** In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. **Imunidades Tributárias Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. Edvaldo Pereira de Brito (Coord) São Paulo: Revista dos Tribunais, ano: 19, vol. 96, janeiro/fevereiro de 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRINDADE, Caio de Azevedo. **A Imunidade Tributária como Instrumento de Garantia e Efetivação dos Direitos Humanos**. In SCAFF, Fernando Facury (Org). *Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.