

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA OU EXTENSIVA?

Renner Augusto Silva e Lima

Resumo

O presente trabalho examina a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e sua aplicação no sistema jurídico e tributário nacional, buscando aferir a melhor interpretação referente ao alcance da benesse. Para tanto, fez-se necessário analisar o instituto da imunidade tributária, observando sua origem histórica, sua conceituação e os diversos tipos imunitários presentes no texto constitucional. Ato contínuo, foi realizado a análise dos termos “templo” e “culto”, quanto ao seu entendimento jurídico, bem como as ressalvas a incidência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Por fim, conceituou-se “finalidades essenciais” e analisou-se diversas jurisprudências dos tribunais superiores, demonstrando os posicionamentos favoráveis e desfavoráveis destas decisões. Para composição da pesquisa e de seus resultados fora utilizada a metodologia dedutiva, tendo como objetos de pesquisa doutrinas, teses, dissertações e artigos científicos sobre o tema e, principalmente, a análise de jurisprudências dos tribunais superiores.

PALAVRAS CHAVES: Imunidade Tributária. Templos de Qualquer Culto. Finalidade Essencial. Restritivo. Extensivo

Abstract

This work reviews the tributary immunity of any cult's temples and its application in the national tax judicial system, seeking for the best interpretation concerning a beneficial range. For this purpose, it was necessary to analyze the immunity tributary institute to observe its historical origin, its concepts and the various immunity types existing on the constitutional text. Next, it was held an analysis of the terms "temple" and "cult", concerning their judicial comprehension, as well as reservations towards the application of the tributary immunity of any cult's temples. Finally, was conceptualized the "essential purposes" and analyzed various jurisprudence of the high court, showing the favorable and unfavorable positions of such decisions. It was used the deductive methodology with thesis, dissertation and scientific articles as objects of research about the theme and, specially, the analysis of jurisprudence from the high court.

KEY WORDS: Tax Immunity. Temples of any Cult. Essential Purpose. Restrictive. Extensive

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	06
2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	08
2.1 Origem e Evolução da Imunidade Tributária	08
2.2 Conceito de Imunidade Tributária	09
2.2.1 A Imunidade Tributária como Limitação ao Poder de Tributar	10
2.2.2 A imunidade Tributária como Princípio Constitucional.....	11
2.2.3 A imunidade tributária como hipótese de não-incidência	12
2.2.4 A Imunidade tributária como exclusão ou suspensão da competência tributária.....	13
2.3 Tipos de Imunidade Tributária.....	14
2.3.1 Imunidade dos Entes Políticos.....	14
2.3.2 Imunidades Não Autoaplicáveis.....	15
2.3.3 Imunidade de Imprensa	17
2.3.4 Imunidade Musical	18
2.3.5 Imunidades Específicas	18
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	21
3.1 Dos Cultos.....	21
3.2 Dos Templos	23
3.3 Ressalvas a Imunidade dos Templos de Qualquer Culto.....	25
4 A APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO SISTEMA JURÍDICO NACIONAL.....	26
4.1 Conceito de Finalidades Essenciais.....	26
4.2 A Posição do Supremo Tribunal Federal quanto a incidência da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto.....	28
4.3 Críticas ao entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal	30
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

Desde a formação do estado moderno, a tributação existe como forma de manutenção das funções básicas de um estado, sendo obrigatório o seu pagamento. Entretanto, com a evolução das liberdades e da defesa aos princípios fundamentais, surgiram as imunidades tributárias, que têm como objetivo resguardar direitos fundamentais dos cidadãos em matérias que o Estado poderia exercer demasiado controle, e, conseqüentemente, restringir a amplitude do direito de seu povo.

A imunidade tributária aos templos de qualquer culto visa resguardar estes direitos, resguardando o princípio da liberdade religiosa, todavia, o texto de lei que determina esta benesse se mostra subjetivo, e, portanto, propenso as mais diversas interpretações.

Em um país onde se busca equilibrar as contas públicas o tema das imunidades tributárias é de essencial discussão. Tal instituto não pode ser banalizado e interpretado de qualquer maneira.

O presente artigo visa analisar o atual entendimento das instâncias superiores quanto a esta imunidade, verificando se este condiz com os dizeres da norma constitucional.

Para tanto, o trabalho fora dividido em três capítulos. O primeiro tem como objetivo introduzir o tema sobre as imunidades tributárias no direito brasileiro, traçando seus princípios fundamentais e suas modalidades. Logo, discute-se as principais interpretações quanto a conceituação de imunidade tributária e apresenta-se as imunidades constantes na constituição federal.

No segundo capítulo, o objetivo é fazer uma análise exegética da letra da lei no texto constitucional, portanto, analisa-se a conceituação doutrinária das palavras “culto” e “templo”, em seu sentido jurídico, bem como apresentando as ressalvas a incidência deste tipo de imunidade.

Por fim, no terceiro capítulo, examina-se a interpretação da doutrina e da jurisprudência dos tribunais superiores quanto a este tema, levando em foco o que se entende por “finalidade essencial”, disposto no artigo em questão, bem como suas diversas interpretações, levando-se a um posicionamento sobre a matéria. Para tanto, define-se a finalidade essencial descrita no artigo 150, § 4º, da constituição federal e apresenta-se diversos julgados do Supremo Tribunal Federal.

Como método de abordagem tem-se o dedutivo e o de procedimento, artigo científico. Para a realização deste trabalho, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, utilizando-se de várias doutrinas, entre elas cabe mencionar a de Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carrazza, entre outros. Foram analisadas teses de mestrado, artigos científicos, artigos de revista eletrônica e jurisprudências.

2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Origem e Evolução da Imunidade Tributária

O instituto da imunidade tributária remonta a tempos longínquos. Desde que a classe dominante de uma sociedade passou a cobrar coativamente os membros desta, a imunidade tributária foi utilizada para separar “pessoas e atividades”, aqui entendidas como uma verdadeira divisão de classes, ou como manutenção do poder (SCAFF, 2006).

Na Roma antiga, por exemplo, existia a cobrança de tributo sobre legados e heranças, a “*lex vicesima hereditatum et legatorum*” que deveria ser paga por aqueles que recebiam ou herdavam alguma propriedade ou bem, entretanto, estavam imunes ao pagamento os parentes próximos ou quando os bens que recebiam tinham valores ínfimos (MEIRA, 1978). Adiante, no período medieval, o clero e a nobreza também eram isentos de efetuar quaisquer pagamentos a título de tributo aos reis, sendo eles imunes, seja por questões religiosas ou políticas, entretanto, deveriam cobrar os mesmos dos camponeses nas áreas em que atuavam (TIAGO, 2013).

No advento da revolução francesa no século XVIII, a imunidade tributária se transforma, deixando de ser um privilégio das classes mais abastadas e do clero para ser atribuída a determinadas atividades, escolhidas pela própria sociedade, dando a esta o caráter de pessoalidade (SCAFF, 2006).

No Brasil, a constituição imperial de 1824, em seu artigo 179, inciso XVI, possibilita visualizar a semente das normas imunizantes no sistema jurídico brasileiro, ao defender liberdades individuais de seus cidadãos (COSTA, 2015). Posteriormente, na constituição de 1891, houve uma evolução acerca das imunidades tributárias, ao passo que texto constitucional passou a conter expressamente condições de tributação (COSTA, 2015), conforme se verifica em seu artigo 10: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente” (BRASIL, 1891).

A constituição de 1934 é a primeira a delimitar o que se entende por imunidade recíproca entre os entes federativos, em seu artigo 17, VIII, ao qual previa a impossibilidade de tributação, tanto intermunicipal ou interestadual, de veículos ou

meios de transporte de pessoas ou bens, garantindo dessa forma o princípio da livre circulação (COSTA, 2015).

Quanto a constituição de 1937, está fora a que menos deu importância ao instituto das imunidades, mantendo apenas a vedação ao embarço dos cultos, em seu artigo 32, alínea b (COSTA, 2015). Entretanto, as constituições de 1946 e 1967 restauraram os ganhos das constituições passadas e ampliaram suas aplicações, prevendo a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, aos partidos políticos, as instituições educacionais e do papel utilizado para impressão de jornais, periódicos e livros (COSTA, 2015).

Por fim, a constituição de 1988, chamada de constituição cidadã, trouxe novas situações de imunidade e ampliou o texto e entendimento quanto as normas já previamente reguladas pelas constituições antigas, conforme expõe, principalmente, em seus artigos 150, 151 e 152 (COSTA, 2015).

Conclui-se, quanto a evolução histórica da imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, o que Costa (2015) afirma, a saber:

Desse breve retrospecto histórico podemos concluir que, ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou-se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência – a imunidade –, positivando-se, cada vez mais, a idéia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações – dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade – merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação. No Brasil tal tendência, como visto, se fez sentir a partir da democrática Constituição de 1946, texto na qual as imunidades tributárias ganharam destaque e perfil normativo semelhantes aos que ora ostentam (COSTA, 2015).

2.2 Conceito de Imunidade Tributária

De maneira geral, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, atribui aos entes federativos o poder de criar tributos, entretanto, não de forma absoluta, pois a própria traz consigo dispositivos limitadores deste poder (SOUZA, 2012).

É necessário pontuar que o objetivo da imunidade tributária não é desprivilegiar qualquer ente da federação, ou privilegiar qualquer situação e/ou pessoa, mas sim proteger valores de uma sociedade impossibilitando o poder público de lhes exercer controle (SOUZA, 2012).

Este também é o entendimento de Ricardo Silva, a partir de seu apontamento:

[...]ao conceder uma imunidade, a constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado. (SILVA, 2008).

É importante frisar que todas as normas imunizantes estão definidas na própria Constituição Federal. Normas infraconstitucionais, quando abordam este tema, intentam-se mais em esclarecer pontos já discutidos na Constituição Federal (CARRAZA, 2002).

As normas constitucionais que determinam imunidade tributária têm eficácia plena e aplicabilidade imediata, sendo qualquer norma infraconstitucional que vá de encontro a seu entendimento, de pleno inconstitucional. Não há a possibilidade de emenda constitucional que modifique sua disposição, tratando-se de verdadeiras cláusulas pétreas (CARVAHO, 2010), da mesma forma que qualquer norma ordinária que venha infringir regra de imunidade também será declarada inconstitucional (BALEIRO *apud* CARRAZA, 2002).

Desta análise geral do que se entende como imunidade tributária, cabe agora apresentar a sua conceituação, entretanto, o tema é complexo e possui vários entendimentos. A seguir, abordaremos as principais conceituações presentes na doutrina.

2.2.1 A Imunidade Tributária como Limitação ao Poder de Tributar

A imunidade tributária consiste na incompetência dos entes federativos em instituir impostos sobre determinadas situações, pessoas ou objetos (MELO, 2012).

Martins (1998) também conceitua a imunidade tributária como limite ao poder do Estado em tributar, a saber:

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. Na

imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação (MARTINS *apud* Cunha, 2003).

Observa-se, a partir do posicionamento de Martins, a limitação do Estado em criar normas tributárias quanto a determinadas pessoas e situações, veto constante na própria Constituição Federal, visando a proteção destes, pois tratam de fatos considerados de suma importância e relevantes a nação.

Entretanto, esta conceituação não demonstra a real extensão da imunidade, eis que, ao estipular que somente a União pode instituir imposto sobre produtos industrializados e, conseqüentemente, impede os outros entes da federação de o fazer, não se trata de imunidade tributária (CARVALHO, 2009). Da mesma forma, os princípios constitucionais como da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei são, também, limitações ao poder de tributar e não considerados como imunidades. (COSTA, 2015)

Outro exemplo se dá na hipótese de imunidade ontológica, a qual advém de um princípio fundamental, que tanto se fundamenta a norma de competência como ampara a imunidade. Nestes casos, a imunidade “representa consequência necessária, expressa ou implícita, de um princípio” (COSTA, 2015).

Deste modo, é possível afirmar que tal conceituação é bastante superficial, entretanto não se encontra errada, mas que coaduna com várias categorias jurídicas que não se devem misturar. (COSTA, 2015).

2.2.2 A imunidade Tributária como Princípio Constitucional

Alguns doutrinadores entendem as imunidades tributárias como princípio constitucional. Moraes (1998) conceitua a imunidade tributária como um princípio constitucional próprio, e não apenas uma norma complementadora, ao passo que se encontra ligado às estruturas de um país, como sua estrutura social, política e econômica, tratando-se de um princípio de vedação impositiva (MORAES *apud* MANRICH, 1998).

Do mesmo entendimento, Baleeiro (2003) tem como princípios e imunidades as limitações ao poder de tributar, entretanto, ressalva-se que os princípios são diretrizes e normas que não estabelecem incompetência tributária, enquanto que as imunidades atingem diretamente fatos e situações, delimitam a competência e têm eficácia ampla e imediata. (BALEIRO, 2003)

De opinião diversa, Costa (2015) afirma que as imunidades tributárias não são princípios, mas a manifestação e aplicação do “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação”, pois as imunidades atuam de forma diferente dos princípios, pois causam efeito no ordenamento jurídico diferente deste. (COSTA, 2015)

2.2.3 A imunidade tributária como hipótese de não-incidência

Para a análise deste conceito, cabe remontar os ensinamentos de Carvalho (2009), a saber:

As normas de comportamento têm escopo, como próprio nome já nos sinaliza, disciplinar a conduta humana, na vida social. Assim, albergam, no conseqüente comando voltado para o agir humano. Já as ‘normas de estrutura’ têm por destinatário o legislador e, por isso, contém, no conseqüente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de normas (CARVALHO, 2009).

Em sua obra, Carvalho classifica as regras jurídicas em regras de comportamento e regras de estrutura. A primeira, dirige-se a conduta das pessoas, enquanto a segunda determina o relacionamento entre as próprias normas.

No mesmo norte, entende-se que as regras de comportamento possuem um suporte fático, ou seja, esta será aplicada quando ocorrer a situação de fato nela descrita, portanto, haverá sua incidência (CARVALHO, 2009).

Sobre o assunto, discorre Costa:

Se a aplicabilidade da norma jurídica, por seu turno, ocorre quando esta recai sobre dado fato, qualificando-o juridicamente e espraiando seus efeitos, a assertiva somente é válida para as normas de conduta, que possuem suporte fático, como já analisado. As normas de estrutura, todavia, não possuem suporte fático, uma vez que cuidam do relacionamento entre normas jurídicas, sua produção,

modificação e extinção. As normas imunizantes – como também as normas isentivas – qualificam-se como regras de estrutura, porque dispõe acerca da produção de outras normas, isto é, do válido exercício da competência tributária (COSTA, 2015).

A doutrinadora aponta que, por tratarem as normas de imunidade tributária regras de estrutura, pois disciplinam a produção de outras normas, e por estas não possuírem suporte fático, pois não lhe são inerentes, inexistente a questão da não-incidência da norma tributária, eis que a mesma “incide” na produção de outras normas, mas não no plano constitucional.

Complementa Carvalho (2009) que “é incidindo que o sistema, como um todo, atinge a disciplina integral do relacionamento intersubjetivo”, e ao afirmar que uma regra não incide, vale dizer o mesmo que esta norma não fora produzida conforme os ditames legais. (CARVALHO, 2009)

2.2.4 A Imunidade tributária como exclusão ou suspensão da competência tributária

A maior parte dos doutrinadores critica o uso das expressões “exclusão” e “suspensão” da competência tributária, pois a mesma encontra-se eivada de diversos erros e suposições que sua terminologia leva a compreensão deste conceito de imunidade.

Para Carvalho, os doutrinadores que conceituam imunidade tributária por essas terminologias aderem a ideia que ocorrem dois momentos cronológicos distintos, em que primeiramente fosse a competência tributária passada a uma entidade e, posteriormente, introduzisse as excludentes da norma. Entretanto, discorda ao afirmar que a competência tributária representa uma “conjunção de normas constitucionais”, estando entre elas a imunidade tributária. (CARVALHO, 2009).

Da mesma forma, Costa critica esta designação de imunidade, ao passo que, lembrando os ensinamentos de Carvalho, por se tratarem as normas imunizantes regras de estrutura, esta “atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária”, atuando ambas em sintonia. Por fim, desaprova aqueles que utilizam desta suposição ao afirmar que estariam ferindo o

“princípio da simultaneidade da dinâmica normativa” ao defenderem esta conceituação (COSTA, 2015).

Observa-se, pela vasta análise do conceito de imunidade, que a mesma possui duas naturezas, em que por um lado, delimita o poder do estado de criar tributos sobre certas pessoas, objetos e situações, conforme seu aspecto formal, enquanto por outro, apresenta-se como proteção de direitos subjetivos, colhidos pelas pessoas que são beneficiadas por este instituto, ao que se verifica a materialidade da norma (SABBAG, 2014).

Após analisarmos os diferentes conceitos de imunidade tributária, faremos uma breve análise dos vários tipos de imunidades constantes na Constituição Federal.

2.3 Tipos de Imunidade Tributária

Antes de analisarmos os principais tipos de imunidade, se faz necessário uma breve explanação sobre a classificação das imunidades entre imunidades genéricas e imunidades específicas.

Diferenciam-se as imunidades genéricas das específicas principalmente quanto aos “valores constitucionais protegidos”. Quanto as imunidades genéricas, estas dispõem sobre todas as pessoas políticas e abrangem todos os impostos que possam recair sobre o patrimônio, renda ou serviço das entidades mencionadas em sua norma, enquanto que as imunidades específicas restringem-se a dispor sobre um único tributo, servindo a valores mais restritos ou “conveniências especiais” (COSTA, 2015).

Assim, passamos a análise das imunidades genéricas.

2.3.1 Imunidade dos Entes Políticos

O artigo 150, VI, alínea “a”, discorre sobre a chamada imunidade recíproca, que trata da proibição da união, estados, distrito federal e municípios de instituírem impostos entre si sobre o patrimônio, renda e serviços (MELO, 2012).

Esta imunidade decorre principalmente do princípio federativo, pois caso os entes federativos instituíssem impostos uns dos outros, acabariam interferindo em

sua autonomia, levando-lhes a situações adversas economicamente e impedindo-os de cumprir com suas responsabilidades (CARRAZA, 2002).

Complementando a questão, Sabbag afirma:

Com efeito, o preceito imunitário visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos, que devem coexistir em clima de preservadas harmonia e autonomia, ratificando axiologicamente o federalismo de equilíbrio (ou de cooperação), ou, na expressão utilizada pelos alemães, a “lealdade mútua federal”, segundo a qual “os entes devem agir “amigavelmente” (SABBAG, 2014).

É importante ressaltar que tal imunidade também se aplica às autarquias e às fundações criadas e mantidas pelo poder público, quando referente a suas finalidades essenciais ou dela decorrente, pois entende-se que tais instituições são na verdade a própria administração pública, praticando atos que lhe são inerentes, logo, imunes de tributação (MELO, 2012).

Entretanto, Costa afirma que não há impedimento da cobrança de taxas, contribuições de melhoria ou de contribuições sociais, pois estas não são regidas pelo princípio da capacidade contributiva (COSTA, 2015).

Por fim, cumpre analisar o § 3º do artigo 150 da Constituição Federal, que determina:

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (BRASIL, 1988).

Pelo exposto, entende-se que quando as pessoas políticas exercem atividades atípicas, que poderiam ser realizadas por entes privados, ou quando destas atividades auferem renda, não é cabível a aplicação da imunidade recíproca (CARRAZA, 2002).

2.3.2 Imunidades Não Autoaplicáveis

A alínea “c” do inciso VI, do artigo 150 da constituição federal menciona a imunidade tributária de quatro pessoas jurídicas, quais sejam, os sindicatos, os partidos políticos, as instituições de ensino e as entidades de assistência social, conforme se verifica:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;(BRASIL, 1988).

Observa-se que para adquirirem a imunidade tributária, essas pessoas jurídicas devem seguir os requisitos constantes em lei, sendo este o artigo 14, inciso I a III do Código Tributário Nacional. Cumprindo-os, estão devidamente inalcançáveis por qualquer tipo de imposto (CARRAZA, 2002), mas caso fique comprovado qualquer descumprimento destes requisitos, poderá ser suspenso a imunidade tributária (CARRAZA, 2002). São os requisitos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (BRASIL, 1966).

Cabe ressaltar que, como na imunidade recíproca, a imunidade tributária das pessoas jurídicas descritas na alínea “c” aplica-se somente a incidência de impostos, continuando devidas as demais taxas e contribuições. Todavia, ressalvada estão as entidades beneficentes, ao passo que estas desfrutam de imunidade das contribuições da seguridade social, conforme rege o § 7º, artigo 195 da Constituição Federal (SABBAG, 2014).

Quanto a imunidade tributária dos partidos políticos, esta benesse também alcança as fundações conexas a um partido, desde que atendam aos mesmos requisitos, presentes no artigo 14 do código tributário nacional (SABBAG, 2014). Doravante, o mesmo entendimento aplica-se aos sindicatos dos trabalhadores, em

que tanto federações e confederações, como também as centrais sindicais, são imunes a cobrança de tributos (CARRAZA, 2002).

Por outro lado, no que se refere a imunidade das instituições de ensino, esta não deve ser aplicada quando as instituições não têm como finalidade essencial o ensino, mas sim o lazer, como é o caso dos clubes esportivos, as sociedades carnavalescas, entre outros (SABBAG, 2014).

Salienta-se que a cobrança de mensalidade por estas instituições não inviabiliza a benesse da imunidade, por contrariar o dispositivo no que diz respeito a “sem finalidade de lucro”, pois não se trata de *conditio sine qua non* da mesma (CARRAZA, 2002).

2.3.3 Imunidade de Imprensa

A alínea “d”, inciso VI, da Constituição Federal, concede imunidade tributária aos livros, jornais, periódicos e ao respectivo papel destinado à sua impressão. Tal imunidade visa proteger a propagação de ideias, conhecimentos, sendo proteção inerente ao princípio da liberdade de expressão, base fundamental do estado democrático de direito (MELO, 2012).

Sabbag aponta que, diferente das outras imunidades do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, a alínea “d” é a primeira a possuir natureza objetiva, sendo que sua atuação atinge diretamente bens, e não pessoas como as alíneas anteriores (SABBAG, 2014).

Pontua-se que o entendimento de livros, para fins de imunidade, trata-se de qualquer objeto que transmita conhecimento, informações ou que difunda ideias, pouco importando sua forma (CARRAZA, 2002).

Entretanto, não há posição majoritária quanto a situação do livro eletrônico. Por mais que a maioria da doutrina entenda que se deva aplicar extensivamente a imunidade tributária a tal veículo difusor, ainda existem aqueles que defendam a necessidade de um suporte físico para a imposição da benesse. (SABBAG, 2014).

Doutro lado, carece de divergência a aplicação da imunidade tributária dos jornais, sendo claro que o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, refere-se a mídia propriamente escrita e não há telejornais (SABBAG, 2014).

Finalmente, ao tratar especificamente do papel destinado a impressão dos livros, periódicos e jornais, o legislador constituinte faz menção a todos os tipos insumos necessários para a produção dos mesmos, portanto, abrange-se a todos estes a imunidade tributária (MELO, 2012).

2.3.4 Imunidade Musical

A emenda constitucional 75, adicionou a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150, Constituição Federal. O dispositivo trouxe a seguinte redação:

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL, 1988).

Entende-se fonograma como o registro das ondas sonoras e o videofonograma como o registro das imagens e sons, em determinadas mídias (COSTA, 2015).

Esse tipo de imunidade visa proteger a liberdade de expressão artística e a livre manifestação de pensamento, bem como deseja propiciar maior acesso à educação, visando o desenvolvimento cultural da pessoa, para um melhor exercício da cidadania (SABBAG, 2014).

Seu objetivo é incentivar a produção de músicas de autoria ou interpretação brasileira, por meio de mídias eletrônicas. Por conseguinte, espera-se que a exoneração tributária destas mídias conduza a uma diminuição dos custos de produção no mercado fonográfico e desestimular a “pirataria” destes produtos. (COSTA, 2015).

Um aspecto da norma imunitória musical é que esta não se aproveita aos insumos, sejam estes CD's ou DVD's, no momento anterior a adição do conteúdo musical, sendo cabível a incidência dos impostos devidos da mídia (SABBAG, 2014).

2.3.5 Imunidades Específicas

Conforme dito anteriormente, as imunidades específicas tratam-se de normas que se dirigem especificamente a uma pessoa política e que são restritas a um único tributo. De sua natureza verifica-se sua objetividade, pois determina somente em função de um bem e de seu caráter político, pois é outorgada sem levar em consideração a capacidade de contribuição do sujeito passivo da obrigação (COSTA, 2015).

Da grande quantidade de imunidades específicas constantes na Constituição Federal, e por seu entendimento aprofundado não ser do cerne das questões analisadas neste trabalho, faz por bem apenas mencioná-los. Sendo assim, são as imunidades específicas:

- Imunidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos a pessoas maior de 65 anos cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimento de trabalho, ao Imposto sobre Renda (COSTA, 2015);
- Imunidade das exportações de produtos industrializados ao Imposto sobre Produtos Industrializados (COSTA, 2015);
- Imunidade das pequenas glebas rurais ao Imposto Territorial (COSTA, 2015);
- Imunidade das operações que destinem mercadorias para o exterior bem como dos serviços prestados a destinatários no exterior, ao Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (COSTA, 2015);
- Imunidade das operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica ao Imposto Sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias (COSTA, 2015);
- Imunidade do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial ao imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias (COSTA, 2015);
- Imunidade das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de rádio fusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita ao imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação (COSTA, 2015);
- Imunidade das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país a

exigência de outro imposto, além do Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação (COSTA, 2015);

- Imunidade dos direitos reais de garantia ao imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (COSTA, 2015);
- Imunidade de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e da transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de bens Imóveis (COSTA, 2015);
- Imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária a impostos federais, estaduais e municipais (COSTA, 2015).

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade concedida aos templos de qualquer culto advém da cisão da Igreja e do Estado, que ocorreu primeiramente com a Revolução Francesa, e foi recepcionada com a Proclamação da República Federativa do Brasil (COSTA, 2015).

Na constituição de 1891, 1943 e a Carta Magna de 1937, era vedado o embaraço aos cultos, impossibilitando a sua tributação. Enquanto nas constituições de 1964, 1967 e 1969, ampliou-se o ordenamento dado nas constituições passadas, tornando os templos de qualquer culto imunes (COSTA, 2015).

Necessário se faz ressaltar que a imunidade concedida aos templos de qualquer culto desonera somente estes a título de impostos. Todas as demais taxas e contribuições continuam devidas. (SABBAG, 2014)

Sobre o assunto complementa Carraza:

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidirá o *imposto predial e territorial urbano* (IPTU); sobre os serviços religiosos, o *imposto sobre serviços de qualquer natureza* (INSS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o *imposto sobre a renda*; sobre aquisição de bens imóveis, o *imposto sobre a transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis* (ITBI); e assim avante. Nenhum destes impostos – nem qualquer outro – pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência da regra imunizante (CARRAZA, 2002).

O autor aponta quais impostos poderiam ser cobrados caso os templos de qualquer culto não estivessem sob pálio da norma imunizante, ao que pontua ao menos três impostos, demonstrando a capacidade do Estado em exercer o controle sobre as instituições religiosas.

3.1 Dos Cultos

A atual constituição utiliza o termo “culto” em quatro oportunidades. As duas primeiras estão inseridas no artigo 5º, inciso VI, ao que assegura “o livre exercício dos cultos religiosos” e garante “a proteção aos locais de culto e suas liturgias” (BRASIL, 1988). A terceira, também na Constituição Federal, em seu artigo 19,

inciso I, o qual impede os particulares e os entes federativos de “estabelecerem cultos religiosos”, e por fim, quando impossibilita a instituição de impostos perante “os templos de qualquer culto”, conforme apresenta o artigo 150, VI, alínea “b”. (CRESPI, 2013)

Crespi faz uma observação a utilização do termo “culto” na Constituição Federal de 1988, ao qual afirma:

É interessante notar que, em duas oportunidades, a palavra culto vem seguida do adjetivo “religioso”. Nestes casos, o que se defende contra a interferência de particulares e, principalmente, do Poder Público, não é simplesmente o culto, isto é, a celebração, a veneração, a devoção, mas o “culto religioso” (CRESPI, 2013).

O doutrinador faz uma ressalva quanto ao uso da expressão “culto” seguida do adjetivo “religioso”. De sua interpretação, entende-se que a norma imunizante visa proteger somente os cultos realizados sob pretexto religioso, e não cultos de temas diferenciados.

Por “religião” ou “religioso” entende-se pela concepção de enunciados racionais, abrangidos por uma doutrina, símbolos e rituais; além de um aspecto irracional derivado de algo supostamente “além” da natureza e da física. (CRESPI, 2013).

Entende-se por culto aquela “manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teologicamente, no texto constitucional”. (SABBAG, 2014).

Sabbag, seguindo esta mesma linha de pensamento, afirma:

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares do nosso Estado. Com efeito, é imprescindível a seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes “arts. 1º, III; 3º I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune. (SABBAG, 2014).

Desta interpretação não são abrangidos pelo instituto da imunidade as seitas, demoníacas e satânicas, ou aqueles que induzam a violência e o racismo,

visto que não pactuam com os princípios asseguradas na constituição. (SABBAG, 2014).

Portanto, a imunidade exposta no artigo 150, VI, “b”, alcança somente aqueles tipos de culto que tenham vinculação ao sobrenatural, e que garantam acesso a experiência religiosa, consequentemente a “liberdade de consciência e crença” estabelecido no texto constitucional. (CRESPI, 2013)

Ressalta-se também o termo “qualquer” empregado no texto constitucional. Como já observado, não será “qualquer culto” abarcado pela imunidade de tributação, mas apenas aqueles de cunho religioso e que não descumpram com qualquer lei penal. (CRESPI, 2013).

3.2 Dos Templos

Quanto ao conceito de templo a doutrina se torna divergente. Sabbag a distingue em três diferentes teorias: a clássico-restritiva, clássico-liberal e a moderna. (SABBAG, 2014).

Na teoria clássico-restritiva, por templo entende-se o espaço em que se promove o culto religioso. Para os doutrinadores que seguem esta teoria, apenas o local em que é promovido o culto deve ser imune a incidência de tributos. (SABBAG, 2014)

Coelho (2001) é adepto desta teoria restritiva ao afirmar o seguinte:

O templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões ou vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se oficie um culto, aí é um templo. (COELHO, 2001).

Portanto, a imunidade tributária corresponderia somente ao templo religioso, o local em que é realizado o culto e não as organizações religiosas.

Entretanto, na teoria clássico-liberal entende-se templo como tudo que direta ou indiretamente proporciona a realização do culto. Qualquer edificação anexa ao Templo propriamente dito, se torna também imune tributariamente. (SABBAG, 2014)

Baleeiro é adepto desta teoria liberal, ao afirmar que o templo não se trata somente do edifício principal, onde é celebrado a cerimônia pública, mas também de

suas dependências e anexos, seja esse o convento, anexo por “força de compreensão”, ou a residência do pároco ou pastor, desde que não empregado para fins econômicos. (BALEEIRO, 2013).

Do mesmo raciocínio segue Meirelles, ao se posicionar no sentido que as imunidades tributárias devem ser aplicadas conforme a Constituição, pois constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal, devendo estas não se estender além dos impostos, e nem aplicá-las a outros bens da Igreja que não sejam seu recinto de culto (templo) e seus anexos (sede da congregação, casa paroquial, entre outros). (MEIRELLES *apud* FILHO, 2010).

Seguindo esta linha de pensamento, Carvalho (2009) completa:

Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização. (CARVALHO, 2009)

Por fim, na teoria moderna, amplia-se o conceito de templo, entendendo por este toda a entidade religiosa, mantenedora do espaço físico e administradora da “organização religiosa”. (SABBAG, 2014).

Crespi entende desta maneira, pois afirma não ser mais possível restringir a imunidade tributária somente ao local físico de realização do culto, no qual explana:

O Acordo entre o Brasil e a Santa Sé (Decreto nº 7.107/2010) prevê, no artigo 3º, que: “A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiásticas que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras [...]”. No artigo 5º, deixa ainda mais clara a posição de que as imunidades subjetivas a impostos beneficiam a pessoa jurídica e não apenas a estrutura física: “As pessoas jurídicas eclesásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira”. Na verdade, embora goze desse caráter didático, o acordo nada acrescentou ao direito em vigor, nos termos

do artigo 150, VI, “b” e “c” e § 4º, da Constituição Federal (CRESPI, 2013).

Verifica-se que pelo decreto nº 7.107/2010, ampliou-se os benefícios da imunidade tributária às organizações religiosas quando estas prestarem assistência e solidariedade social, portanto, a imunidade constante na Constituição Federal não mais restringe-se apenas ao culto, ou ao templo, mas a própria organização religiosa.

3.3 Ressalvas à Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

A partir da análise do capítulo anterior, verifica-se que “templos de qualquer culto” devem ser interpretados como pessoas jurídicas que tem como objetivo propiciar a “experiência religiosa”. Mesmo que outras organizações realizem cultos religiosos, ou que possuam templos, a estas não incidirão o benefício da imunidade tributária, pois carecem de ter como objetivo principal a realização do culto. Como por exemplo um partido político que promova a realização de um culto em suas dependências, e que esteja propiciando uma experiência religiosa, mesmo que o objetivo principal seja a realização do culto, serão devidos todos os impostos a esta pessoa jurídica. (CRESPI, 2013)

Outra situação se dá aos jazigos mantidos pelas entidades religiosas e aqueles explorados comercialmente. O Superior Tribunal Federal já se posicionou quanto ao tema, decidindo que os cemitérios mantidos por instituição religiosa também são beneficiários da imunidade tributária, pois sua manutenção visa um fim religioso, entretanto, quanto a entidades privadas, estas visam a exploração comercial do jazigo, logo não incidentes de imunidade. (CRESPI, 2013).

Ressalta-se também a questão da imunidade perante a Maçonaria. Em recurso extraordinário, RE 562.351/RS, solidificou-se o entendimento que Maçonaria não se trata de uma religião, mas, sim, de uma “sociedade filosófica”, e mesmo que a Maçonaria defina de suas instalações como “templos”, estes não são contemplados pela imunidade dos templos de qualquer culto (CRESPI, 2013).

4 A APLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO SISTEMA JURÍDICO NACIONAL

4.1 Conceito de Finalidades Essenciais

Para examinarmos a incidência da norma imunizante aos templos de qualquer culto, faz necessário analisar o disposto no artigo 150, § 4º, da Constituição, no que concerne a “finalidade essencial”. O artigo determina:

§ 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. (BRASIL, 1988)

Costa conceitua finalidade essencial como “objetivos inerentes a própria natureza da entidade”, e finaliza, “são os propósitos que conduziram à sua instituição” (COSTA, 2015).

Entende-se desta conceituação que finalidade essencial é a atividade principal exercida por uma entidade, é a atividade buscada com a criação da pessoa jurídica, como por exemplo, a finalidade essencial de uma empresa que vende produtos agrícolas é a obtenção de lucro desta atividade.

Castro afirma que da interpretação de “finalidades essenciais” contida na constituição, tem-se duas vertentes de entendimento (CASTRO, 2005).

De uma compreensão mais restritiva da aplicação das finalidades essenciais, destaca-se Greco, uma vez que afirma que ao se aferir renda relacionada a atividade que não seja a “essencial”, ou seja, do cerne de sua atividade, não será aplicada a imunidade tributária (GRECO *apud* CASTRO, 2005).

Na mesma linha de raciocínio segue o professor Paes, ao entender que na eventualidade de pessoa jurídica auferir renda explorando atividade que não seja a sua principal, estaria o Estado possibilitado de cobrar impostos sobre esta renda (PAES *apud* CASTRO, 2005).

Outro doutrinador a seguir este entendimento é Vergueiro, a saber:

Ao lado dessa posição condizer com nossas premissas, essa linha parece ser a mais sensata, vez que a demarcação da imunidade de uma receita não pode ficar condicionada a sua ulterior destinação. Isso porque a permissão ou a proibição da tributação se perfaz no momento da realização de determinado fato tributário e não na

pertinência do emprego posterior desses recursos. Professar em sentido contrário rompe com toda a teoria da fenomenologia da incidência tributária que sustenta que a hipótese tributária somente incide quando do relato lingüístico da ocorrência do fato tributário. Nessa situação, não bastaria que a receita derivasse da prática de alguma atividade litúrgica pelo templo, mas seria necessário que essa fosse empregada nos seus propósitos. Não é difícil constatar a sua improcedência. Ademais, o aspecto subjetivo da pertinência ou não do emprego dos recursos em mister vinculado a sua finalidade essencial torna bastante nebuloso o universo da destinação par fins de demarcação da imunidade dessas receitas, o que macula a sua eleição como critério delimitador da imunidade (VERGUEIRO *apud* DUARTE, 2009)

Vergueiro se baseia nas hipóteses da incidência tributária, as quais incidem na ocorrência do fato tributário, em suas palavras, afirmando então que a incidência ou não da imunidade tributária não pode ficar à mercê da destinação daquela renda a finalidade essencial daquele ente.

Entretanto, seguindo outra vertente, o Supremo Tribunal Federal entende pela extensão do termo finalidade essencial, ao passo que estas abarcam toda e qualquer renda aferida pela entidade, desde que convertida nas suas atividades essenciais. É o que se verifica pela Súmula 724, do STF:

STF – Súmula 724 – Ainda que quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o Imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, VI, “C”, da Constituição, desde que seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. (BRASIL, 2003).

Quanto a aplicação das finalidades essenciais na imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a maior parte da doutrina é favorável a esta segunda vertente.

Costa defende esta posição, ao afirmar:

A nosso ver, conquanto tais ponderações impressionem, a questão é delicada, porque os recursos obtidos com tais atividades são verticados ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil não-reconhecimento da exoneração tributária, já que existe *relação* entre a renda obtida e seus objetos institucionais, com quer a norma contida no § 4º do art. 150. Pensamos que a lei maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua

aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional (COSTA, 2015).

Ou seja, na posição da doutrinadora, verificando-se a existência de relação entre a renda obtida e a finalidade essencial dos templos, a norma constitucional prevalecerá, recebendo esta renda imunidade tributária.

Duarte também se posiciona a favor desta corrente, ao entender que as receitas percebidas, desde que mantenham aplicação nos ideais estatutários do ente em questão, receberam a benesse da imunidade tributária, no mais, pontua devem estas receitas terem sido adquiridas licitamente. (DUARTE, 2009).

Por fim, vale ressaltar o que se trata de finalidade essencial dos templos de qualquer culto. Torres afirma ser “a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes” (Torres *apud* COSTA, 2015).

Tal entendimento segue o mesmo de Silva que garante ser a finalidade essencial dos templos religiosos “o exercício do culto mais o auxílio espiritual e moral de seus membros, além da instrução de sacerdotes e ministros religiosos”. (SILVA, 2015).

4.2 A Posição do Supremo Tribunal Federal quanto a incidência da Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto

Da posição do Excelso Pretório, são praticamente inexistentes as divergências no que se refere a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. A posição da suprema corte muito difere daquela proferida pelo ministro Barros Barreto que, no julgamento do Recurso Extraordinário 21.826/DF, julgado em 1953 sob vigência da Constituição de 1946, se posicionou a favor da interpretação restritiva da imunidade e julgou ser protegido por esta norma somente a igreja, aqui subentendida somente como seu edifício (igreja) e suas dependências (COSTA, 2015).

Na vigência da Constituição atual, de 1988, o Supremo Tribunal Federal entendeu por uma interpretação mais ampla do preceito imunitário. O julgamento se deu no Recurso Extraordinário 325.822/SP, julgado em 2002, que teve como relator o Ministro Gilmar Mendes (COSTA, 2015).

O recurso tratou-se da vontade da Mitra Diocesana de Jales em reverter a decisão dada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, que decidiu não estender a imunidade tributária dos templos a todas as propriedades da recorrente. A recorrente alegou que a maioria de suas propriedades se destinavam a “centros pastorais ou de formação humano-religiosa” ao qual que as propriedades que se encontravam alugadas, estavam “para arrecadar fundos para ajudar a garantir a sustentação de sua missão”, sendo então devida as benesses da imunidade tributária. (BRASIL, 2002)

Importante se faz apresentar o voto do ministro Gilmar Mendes, voto vencedor, que ao entender que a repetição do texto da alínea “c”, do artigo 150 da Constituição Federal, no § 4º, demonstra a intenção da constituinte em “fazer uma equiparação das alíneas “b” e “c”. A partir deste entendimento, e pautando-se na doutrina de Aliomar Baleeiro, entendeu que a norma contida no § 4º da Constituição Federal, aplica-se aos “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”. (MARTON, 2013).

Essa orientação fora aproveitada para outras decisões da Suprema Corte, como se dá o exemplo do julgamento do Agravo Regimental no recurso extraordinário com agravo 694.453/DF, que determinou a aplicabilidade da imunidade tributária aos imóveis que estiverem relacionados com a finalidade essencial da igreja. (COSTA, 2015).

No caso, a benesse se deu a favor de imóvel que era destinado a residência de um ministro religioso. O ministro relator Ricardo Lewandowski entendeu que a imunidade não é afastada por estar o imóvel alugado a terceiro, desde que sua renda seja revertida a organização religiosa, e, portanto, também não deve ser afastada se o mesmo for disponibilizado para moradia de seus próprios ministros religiosos. (BRASIL, 2013).

Outra decisão sobre a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto se deu no Recurso Extraordinário 578.562/BA, que teve como ministro Relator Eros Roberto Grau, e foi julgado em 21/05/2008. (CORREA, 2012).

O recurso se deu pelo fato do Município de Salvador ingressar com uma execução fiscal perante a Sociedade da Igreja de São Jorge, pelo IPTU referente ao ano de 1997, sobre o Cemitério Britânico. A 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador julgou procedente os embargos apresentados pela Igreja ré, entretanto, o Tribunal

de Justiça do Estado da Bahia reformou a sentença, afirmando que “não se aplica aos cemitérios a imunidade, pois estes não podem ser equiparados a templos de culto algum”. (BRASIL, 2008).

Este recurso não julgou se os cemitérios ou jazigos são templos de qualquer culto, e, portanto, passíveis de imunidade, independentemente de quem os administre, mas somente julgou se tais instalações, quando mantidas por organizações religiosas, são extensão de sua propriedade. O último se firmou verdadeiro e, conforme a decisão do RE 325.822/SP, incidiu a imunidade tributária a estes estabelecimentos. (CORREA, 2012).

Costa vê como correto este entendimento, ao observar que, com a ausência de fins lucrativos destas instituições, deve-se incidir a imunidade dos templos de qualquer culto. O mesmo não pode ser dito aos cemitérios e jazigos mantidos por empresas privadas, eis que estes visam o lucro, entretanto, esta matéria ainda não fora julgada. (COSTA, 2015).

4.3 Críticas ao entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal

Apesar de o entendimento nas instâncias superiores estar pacificado quanto ao tema das imunidades tributárias, e também quanto a uma interpretação mais abrangente do termo “finalidade essencial”, várias divergências foram apresentadas.

Primeiramente, remetemos ao julgamento do RE 325.822/SP, decisão que determinou a incidência da imunidade tributária aos imóveis vagos e alugados, e a renda destes provenientes, pertencentes às organizações religiosas.

No voto do relator, ministro Ilmar Galvão, este concluiu que o exposto no § 4º, artigo 150 da Constituição Federal, deve ser aplicado “no que couber”, passando ao entendimento que a imunidade seria ampliada para os bens que formam o templo religioso, como exemplo a casa paroquial, o estacionamento, jardins, entretanto, em suas palavras “seria difícil identificar o conceito de templo, de sentido unívoco, em lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”. (MARTON, 2013).

Na mesma seara, a ministra Ellen Gracie que, também admitindo a extensão da imunidade aos imóveis adjacentes ao templo religioso, foi categórica ao afirmar que a imunidade “diz respeito tão somente ao local de reunião dos fieis”. (MARTON, 2013).

No voto do ministro Veloso, este arguiu:

[...] quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados. [...] Agora, Sr. Presidente, dizer que imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita a 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, convido esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de imóveis. (BRASIL, 2002)

O ministro em seu voto arguiu pela finalidade essencial dos templos de qualquer culto, e afirmou que, por essa finalidade, estão imunes as rendas obtidas dentro do templo, entretanto, o mesmo não pode ser entendido pelas propriedades não adjacentes ao templo, pois estas não são concernentes a finalidade essencial dos templos de qualquer culto, que por bem define como sendo “aquelas relacionadas as orações”.

Outra crítica às decisões favoráveis constantes neste julgamento se dá pelo entendimento de que o § 4º deve ser entendido no sentido de ampliar a imunidade. Marton critica veemente esse posicionamento ao verificar a utilização do advérbio “somente” na norma constitucional, o qual entende que o propósito desta palavra é claramente o de restringir a norma. Por fim, argui que o previsto na alínea “b” do inciso VI, I artigo 150 da Constituição Federal, visa beneficiar a liberdade religiosa, entretanto, o exposto no § 4º, do mesmo artigo, tem o objetivo de dar proteção ao princípio da isonomia tributária, logo, não se deve interpretar estas normas no mesmo sentido. (MARTON, 2013).

Talvez, a maior crítica a ser feita a este entendimento abrangente do Supremo Tribunal Federal, sejam os dizeres doutrinários de Martins, ao discorrer sobre as “rendas relacionadas com finalidades essenciais”, no que afirma:

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo artigo 173, § 4º, da lei suprema. Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria barreira a ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. (MARTINS *apud* BRASIL, 2002).

Na visão de Martins, o entendimento abrangente de “finalidade essencial” pode acabar por desrespeitar o exposto no artigo 173, § 4º, da Constituição Federal, ao ocorrer competição desleal pelas entidades imunes a tributação, quando estas explorarem atividade econômica, mas utilizarem da renda obtida desta exploração em suas atividades essenciais.

Apesar da interpretação abrangente de “finalidade essencial” estar condicionada a dois requisitos: a demonstração que os rendimentos aferidos provindos de atividade diversa da finalidade do culto, estão sendo revertidos no mesmo; e que desta não há ofensa ao princípio da livre concorrência (FILHO, 2010), o mesmo não ocorre na prática.

A pouca fiscalização por parte das autoridades responsáveis se vê insuficiente para coibir a prática de abusos como a criação de “templos de fachada” e “igrejas-fantasma”, que visam a sonegação de impostos e lavagem de dinheiro do crime organizado. (CONJUR, 2014).

Haidar se posiciona no sentido que esta abrangência do atual entendimento jurisprudencial, viabiliza abusos como “a importação de automóveis de luxo, helicópteros e outras extravagâncias” que são “sustentadas com a dispensa de tributos”. Completa que não se pode aumentar “conceitos constitucionais” que atinjam o tesouro nacional, visto as dificuldades enfrentadas pelo país na seara econômica. (HAIDAR, 2013).

Seguindo esta linha de raciocínio, Filho expõe a necessidade de se modificar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de adequar a interpretação da incidência da imunidade dos templos de qualquer culto, sobe a ótica que

considere as necessidades dos cidadãos, e não do interesse material dos impostos. (FILHO, 2010). Ele conclui:

Importante o destaque, ainda, termos de políticas públicas, que o ambiente de escassez de recursos e de inúmeras demandas sociais, requer políticas tributárias de inclusão social. Neste sentido, a busca de tributos devidos pelas instituições religiosas, sobre os quais haveria uma incidência e havendo a releitura pelo STF, implicaria em políticas públicas fiscais, pois, patente a finalidade arrecadatória, e, ainda em políticas públicas extrafiscais, uma vez que o Estado interviria a fim de evitar que instituições religiosas atuassem no mercado fora de sua real atividade em detrimento da livre concorrência e evitando condições de criação de igrejas equiparadas a verdadeiras empresa. (FILHO, 2010)

Em sua visão, Filho assevera que, face a ausência de recursos para a manutenção de políticas sociais, tem-se a necessidade do poder público em buscar a arrecadação de renda e uma possibilidade seria na mudança do entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto a incidência de tributos nas instituições religiosas. Com essa mudança, além de arrecadar impostos, o Estado poderia intervir nas organizações religiosas, sem interferir em sua finalidade essencial, mas coibindo a atuação destas no mercado econômico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pela pesquisa realizada, buscou-se analisar a imunidade tributária dos templos de qualquer culto e de sua interpretação perante o Supremo Tribunal Federal. O artigo teve como objetivo buscar qual a melhor interpretação da norma imunizante, seja pelo seu entendimento abrangente ou restritivo.

Inicialmente, apresentou-se os vários conceitos de imunidade tributária, demonstrando que as diferentes conceituações doutrinárias não se restringem, mas se complementam, e que suas diversas modalidades, apesar de distintas entre si, detêm a mesma função, que é a defesa de princípios constitucionais. Assim, o primeiro objetivo específico do trabalho fora alcançado, e deu ritmo a conclusão do mesmo.

Em seguida, o exame da própria imunidade aos templos de qualquer culto e da análise exegética dos termos “culto” e “templo”, propiciou uma maior compreensão do tema, e conseqüentemente, de sua aplicabilidade no sistema jurídico brasileiro. As ressalvas a incidência da imunidade apresentadas no final do segundo capítulo, ajudaram a compreender os limites de seu efeito, portanto, tenho que o segundo objetivo específico também foi alcançado.

No último capítulo, conceituou-se o entendimento doutrinário das “finalidades essenciais”, expressa no artigo 150, § 4º da Constituição Federal, esclarecendo os vários posicionamentos doutrinários e seu atual emprego pelo Supremo Tribunal Federal. Foram analisados diversos julgados do pretório excelso, apresentando os votos favoráveis e desfavoráveis de seus ministros, bem como as fundamentações para tais. Pelo exposto, o terceiro objetivo específico fora atingido, e servirá de base para a conclusão do objetivo geral.

Da análise do terceiro capítulo, foi possível observar a posição do Supremo Tribunal Federal em interpretar a norma contida na alínea “b”, do artigo 150 da Constituição Federal, e do § 4º, do mesmo artigo, que compreende pela extensão da norma, por seu sentido amplo, entretanto, respeitando os argumentos dos excelentíssimos ministros, estes o fazem de maneira equivocada.

Resta claro que a interpretação dada a matéria pode vir a causar situações que ferem o princípio da isonomia, como bem pontua Martins, além de a análise

semântica adotada pela maioria dos ministros se deu de maneira errônea, como demonstra Marton.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto deve proteger a liberdade das pessoas de seguir qualquer religião, e não de propiciar as organizações religiosas meios de se enriquecerem.

Em suma, o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal não condiz com os dizeres da norma constitucional, e não protege os princípios fundamentais nela elencados. Sua interpretação extensiva não atinge os objetivos da norma e atinge diretamente o tesouro nacional, num momento econômico extremamente delicado do país.

No meu ver, a melhor interpretação da norma imunizante deve ser a partir de sua interpretação restritiva, ficando concernente apenas ao local físico de realização do culto, e das rendas obtidas dentro deste, conforme expõe o Ministro Veloso, possibilitando assim, maior segurança jurídica, melhor controle das organizações religiosas, sem lhes intervir em sua finalidade essencial, e ocasionar uma maior arrecadação tributária pelo Estado, que será revertida em benefícios aos seus cidadãos.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi 11ª Edição, Rio de Janeiro, 2003, Editora Forense.

BRASIL. Código Tributário Nacional, 1966. Disponível em <http://goo.gl/atDh4S>. Acesso em 23 de maio de 2016.

BRASIL, Constituição (1891), Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, Rio de Janeiro, 1891. Disponível em <http://goo.gl/4v33AT>. Acesso em 23 de maio de 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em <http://goo.gl/aPi2fL>. Acesso em 24 de maio de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Súmula n. 274. O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se nele as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares. Disponível em <http://goo.gl/BAIhcV>. Acesso em 23 de maio de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 694.453, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 2013. Disponível em <http://goo.gl/W8IJOC>. Acesso em 23 de maio de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325.822-2. Relator Originário Ministro Ilmar Galvão. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, 2002. Disponível em <http://goo.gl/kYb28u>. Acesso em 23 de maio de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 578.562-9, Relator Ministro Eros Grau, 2008. Disponível em <http://goo.gl/3PLkdB>. Acesso em 23 de maio de 2016.

CARRAZA, Roque Antônio, Curso de Direito Tributário Constitucional, 19ª edição, São Paulo, 2002, Malheiros Editores.

CARVALHO, Ivo César de Barreto, Imunidade Tributária na Visão do STF, Doutrina – Revista do Direito Público, Nº 33, 2010. Disponível em <http://goo.gl/m5Rlyd>. Acesso em 24 de maio de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

CASTRO, Aldemario Araujo, O condicionamento das Imunidades Tributárias Presentes na Cláusula Constitucional das “Finalidades Essenciais”, Brasília, 2005. Disponível em <http://goo.gl/wvHf7o>. Acesso em 23 de maio de 2016.

COELHO, Sasha Calmon Navarro, Manual de Direito Tributário, 2ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2001.

CONJUR, Imunidade de Igrejas é usada para lavagem de dinheiro, Revista Consultor Jurídico, 25 de março, 2014. Disponível em <http://goo.gl/lxRzMm>. Acesso em 23 de maio de 2016.

CORREA Marcelo Carita, A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto e a Incidência de IPTU Sobre Cemitérios Particulares, Revista do Instituto do Direito Brasileiro, nº 11, 2012. Disponível em <http://goo.gl/2PJgD4>. Acesso em 24 de maio de 2016.

COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, 3ª Edição, São Paulo, 2015, Editora Saraiva.

CUNHA, Rafael Araujo, Imunidades Tributárias: as imunidades dos templos de qualquer culto, 2013. Disponível em <http://goo.gl/EJgulin>. Acesso em 24 de maio de 2016.

CRESPI, Carlos. KEMPFER, Marlene. Uma noção de “templo de qualquer culto” para os fins do artigo 150, VI, ‘b’ da Constituição. Scientia Iuris, Londrina, v.17, n.1, p.91-106, jul.2013. DOI: 10.5433/2178-8189.2013v17n1p91. Disponível em <http://goo.gl/z6G4Hy>. Acesso em 24 de maio de 2016.

DUARTE, Cynthia de Oliveira, Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto, Belo Horizonte, 2009. Disponível em <http://goo.gl/L96xRI>. Acesso em 23 de maio de 2016.

FILHO, Eloi Cesar Daniel, As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de Qualquer Culto, 2010. Disponível em <http://goo.gl/V5ksGd>. Acesso em 23 de maio de 2016.

Haidar, Raul, Isenção Tributária para as Igrejas, Revista Consultor Jurídico, Junho, 2015. Disponível em <http://goo.gl/eHUnxJ>. Acesso em 24 de maio de 2016.

MANRICH, Carla Luiza, Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes de Assistência Social Prevista no Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, 2014. Disponível em <http://goo.gl/OuuUJj>. Acesso em 24 de maio de 2016.

MARTON, Ronaldo Lindimar José, A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto na Interpretação da Constituição Adotada pelo Supremo Tribunal Federal, 2013. Disponível em <http://goo.gl/uTorxR>. Acesso em 23 de maio de 2016.

MEIRA, Sílvio Augusto de Bastos, Direito Tributário Romano, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978, disponível em <http://goo.gl/H2JXEt>.

MELO, José Eduardo Soares de, Curso de Direito Tributário, 10ª Edição, São Paulo, Editora Dialética, 2012.

SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 6ª Edição, São Paulo, 2014, Editora Saraiva.

SCAFF, Fernando Facury, Cidadania e Imunidade Tributária. Precatório, Análises das inovações previstas na PEC 12/06, São Paulo, 01 de junho de 2006. Disponível em <http://goo.gl/ooHLIM>. Acesso em 24 de maio de 2016.

SILVA, Flavio Porto da, Imunidade Tributária dos Templos Religiosos, 2015. Disponível em <http://goo.gl/i036Vo>. Acesso em 23 de maio de 2016.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. *Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 20 mar. 2012. Disponível em <http://goo.gl/0vDJJi>. Acesso em 23 de maio de 2016.

TIAGO, Karen Pereira, Extensão da Imunidade Tributária aos Livros Eletrônicos, Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação Lato Sensu da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em <http://goo.gl/D5MLcX>. Acesso em 24 de maio de 2016.