

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Eduardo Henrique Coutinho da Silva

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES RELIGIOSAS

São Paulo

2018

EDUARDO HENRIQUE COUTINHO DA SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Monografia apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Charles William McNaughton.

São Paulo

2018

BANCA EXAMINADORA

Aos meus pais, Carlos e Armandina, que sempre me incentivaram a estudar e a perseverar na vida, aqui e sempre, as minhas homenagens e o meu eterno agradecimento.

Resumo

O objetivo deste estudo é fornecer um panorama da imunidade tributária que beneficia as instituições religiosas. As imunidades tributárias são normas previstas no texto constitucional, que fixam a incompetência dos entes federativos para instituir tributos em determinadas situações como método para dar efetividade a valores consagrados na sociedade. A imunidade tributária das entidades religiosas tem as suas origens na separação entre o Estado e a Igreja. É instrumento criado pelo legislador constituinte para evitar a ingerência estatal no exercício do culto, na liberdade de crença e no desenvolvimento de atividades religiosas, que ocorreria caso houvesse a tributação regular. Além do mais, serve como fator de estímulo para que essas entidades desempenhem, de forma satisfatória, atividades no campo social, de filantropia, de auxílio humanitário aos mais necessitados. Por este motivo, a imunidade deve ser ampla, abrangendo todos os impostos e demais espécies tributárias, como forma de garantir a integral destinação das receitas auferidas por essas entidades no exercício de atividades típicas e atípicas no implemento das suas finalidades essenciais.

Palavras-chave: Imunidades. Competência. Valores. Liberdade de crença. Instituições religiosas. Finalidades essenciais.

Abstract

The purpose of this study is to provide an overview of tax immunity that benefits religious institutions. Tax immunities are norms contained in the constitutional text, which establish the incompetence of federal entities to impose taxes in certain situations as a method to give effectiveness to established values in society. The tax immunity of religious entities has its origins in the separation between the State and the Church. It is an instrument created by the constituent legislator to avoid state interference in the exercise of worship, freedom of belief and the development of religious activities, which would occur if there were regular taxation. Moreover, it serves as a stimulus for these entities to perform, satisfactorily, activities in the social field, philanthropy, humanitarian aid to those most in need. For this reason, immunity should be broad, covering all taxes and other tributary species, as a way to assure the full destination of the revenues earned by these entities in the exercise of typical and atypical activities in the implementation of their essential purposes.

Keywords: Immunities. Competence. Values. Freedom of religion. Religious institutions. Essential Purposes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITO	12
2.1 IMUNIDADES: INSTRUMENTOS VOLTADOS À EFETIVAÇÃO DE VALORES CONSAGRADOS NA SOCIEDADE	15
3. SOBRE A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	18
3.1 DEFINIÇÃO DE CULTO	21
3.2 (IR)RELEVÂNCIA DO CONCEITO DE TEMPLO	27
3.3 ALCANCE DA NORMA CONTIDA NO §4º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	32
4. ENTIDADES RELIGIOSAS NA CONDIÇÃO DE LOCATÁRIAS DE IMÓVEIS 	40
5. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE MERCANTIL POR PARTE DE ENTIDADES RELIGIOSAS	47
6. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA	50
7. APLICABILIDADE DO INSTITUTO A OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	55
8. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E IMPOSTOS INDIRETOS	59
CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

Introdução

O tema das imunidades tributárias permanece instigante e desafiador, sendo matéria de profundas reflexões no campo doutrinário e jurisprudencial, que giram em torno da amplitude a ser dada aos preceitos constitucionais relacionados à matéria.

De tempos em tempos, surgem manifestações em defesa da extinção das imunidades tributárias, em especial das imunidades que beneficiam as entidades de caráter religioso, sempre vislumbrando na imunidade um suposto privilégio que feriria o princípio da isonomia tributária.

A multiplicidade de denominações religiosas no território nacional é vista por muitos como um fator a ser levado em consideração para uma revisão das normas de imunidade previstas no texto constitucional, tendo em vista o fator econômico que está em jogo. Nesse sentido, a outorga das imunidades para estas instituições comprometeria, nessa visão, o desenvolvimento nacional, na medida em que, se traduzindo numa ampla desoneração fiscal, privaria continuamente o Estado de recursos financeiros que seriam utilizados para o atendimento das suas finalidades.

No entanto, essas não parece ser a melhor compreensão para o instituto da imunidade tributária e para a sua relevância na sociedade. Desta forma, o que se pretende, ao longo desta monografia, é empreender um estudo científico sobre a natureza das imunidades tributárias que atingem as entidades religiosas, os fundamentos constitucionais que as norteiam, e quais as finalidades a serem alcançadas por meio delas, vale dizer, qual a sua razão de ser e de existir na sociedade brasileira contemporânea.

O Brasil é repleto de contradições e de iniquidades. Um país assolado pela corrupção desenfreada, onde, a despeito da fúria arrecadatória do Estado, faltam algumas das mais básicas condições para o esplendor de uma sociedade harmônica. Falta segurança pública, falta educação de qualidade, falta a conscientização da importância da educação e da cultura para o florescimento das qualidades individuais de todos os brasileiros, sobra desalento e tristeza pelas mortes causadas pelo descaso com a saúde, falta infra-estrutura em todo o território nacional, falta dignidade.

A resposta para esses problemas é complexa, e há de ser buscada nos tempos vindouros. Passa por algumas soluções: por estancar o dreno da corrupção, pelo enxugamento

da máquina estatal, por uma melhoria da classe política, por um posicionamento mais estratégico do país no cenário internacional, pelo aperfeiçoamento na exploração dos recursos naturais, por uma melhor inteligência na utilização dos recursos públicos, etc.

A tributação excessiva é resposta simples e errada para problemas complexos, e, em vez de resolver, prejudica, a um médio e longo prazo, a qualidade de vida dos cidadãos, impedindo o desenvolvimento da economia e o crescimento do país, pois é feita de forma desarrazoada, em descompasso com a realidade econômica de cada contribuinte, lição que já era dada por Eça de Queiroz: “lançar impostos, vagamente, sem sistema, sem crítica esclarecida, sem justos e longos estudos do País, da sua riqueza, do seu trabalho, é arruinar, despedaçar, dilacerar a pobre pátria.” (*Prosas Esquecidas III*)

Desta forma, afirmamos, nestas breves noções introdutórias, que, sem sombra de dúvidas, ver na outorga das imunidades às entidades religiosas um fator de desequilíbrio no sistema tributário nacional e de impedimento ao crescimento nacional, um signo de injustiça fiscal e de violação ao princípio da isonomia, é ter uma compreensão rasa do papel que essas instituições desempenham no seio da sociedade, e para a importância da desoneração fiscal no atingimento das suas finalidades, que são também metas a serem alcançadas pelo Estado brasileiro.

No decorrer deste trabalho, teremos a oportunidade de demonstrar que as imunidades tributárias em estudo surgiram como uma decorrência natural do princípio da separação entre o Estado e a Igreja, como uma das formas de evitar a intromissão do Estado nas atividades das entidades religiosas, ou ainda como forma de privilegiar o pleno exercício da liberdade religiosa, que certamente estaria cerceada, limitada, caso essas entidades tivessem de destinar parte das suas riquezas para o pagamento de tributos.

Neste sentido, as imunidades em análise se apresentam como regras de incompetência contidas no texto constitucional, que retiram dos entes federativos a competência para tributar as riquezas das instituições religiosas, sempre que o conjunto dessas riquezas estiver a serviço, ainda que de forma indireta, do implemento das suas finalidades essenciais. Ademais, será demonstrado que as imunidades são instrumentos constitucionais que visam dar efetividade e concretude a valores consagrados na sociedade, neste caso, a própria liberdade de crença e, numa compreensão mais abrangente, a dignidade da pessoa humana, a

prevalência da paz e dos direitos humanos, a solidariedade, a erradicação da miséria e a redução das desigualdades sociais, etc.

Na tarefa de compreender a abrangência a ser dada ao preceito constitucional que institui a imunidade das instituições religiosas, será necessário decompor cada um dos elementos que formam o enunciado prescritivo do art. 150, VI, “b”, na tentativa de extrair a melhor significação possível para expressões de certo modo vagas como templo, culto, finalidade essencial, patrimônio, renda e serviço.

Todas estas são questões de grande relevância a serem dissecadas nesta monografia. Mas, antes e acima de tudo, é fundamental que se tenha uma compreensão adequada do papel que as entidades religiosas exercem na sociedade contemporânea. As entidades religiosas, na verdade, atuam, a seu tempo e modo próprios, como verdadeiras *longa manus* do Estado, indo prestar a assistência social, ajuda ao próximo, nas regiões mais carentes e desatendidas.

Com toda a certeza – e esta é uma premissa que se adotará ao longo do trabalho – as finalidades essenciais a serem atingidas pelas entidades religiosas não estão restritas apenas aos atos litúrgicos e cerimoniais realizados no interior dos templos, mas sim contemplam todo o conjunto de atividades sociais, de aperfeiçoamento moral dos cidadãos, de filantropia, de caridade, desenvolvidas junto à sociedade, junto aos mais necessitados, física e espiritualmente, aos doentes, atividades estas que são também da responsabilidade do Estado.

É por esta razão, aliada à necessidade de proteção do valor da liberdade religiosa, que se confere a imunidade tributária às instituições religiosas, como um fator de promoção e de estímulo para que desempenhem, com eficácia, todos os seus propósitos, os quais também se constituem metas perseguidas pelo Estado.

Por este motivo, a ideia que norteará esta monografia é a de que a imunidade deve ser vista como um instrumento para efetivação de valores protegidos no texto constitucional, portanto, deve ser a mais ampla possível, por forma a evitar o comprometimento de recursos financeiros dessas entidades que, naturalmente, seriam destinados para o atendimento das suas finalidades essenciais.

1. Noções preliminares sobre Competência Tributária

Qualquer estudo científico sobre o tema das imunidades em Direito Tributário deve ter como ponto de partida a definição de um conceito fundamental: o de competência tributária.

Competência tributária, de forma genérica, deve ser entendida como a aptidão que possuem determinadas autoridades para a produção de normas jurídicas, dotadas de enunciados prescritivos.

Dessa forma, vários aplicadores do Direito detêm competência tributária – seja o juiz, que, no exercício da sua atividade jurisdicional, produz norma individual e concreta que soluciona lides, o Presidente da República, a quem pertence a prerrogativa de expedir decretos e medidas provisórias, ou até mesmo a autoridade fiscal, a quem compete, de forma privativa, a teor do que prevê o art. 142 do CTN, realizar o lançamento tributário. Todos estes “atores”, portanto, possuem a prerrogativa de produzir normas jurídicas capazes de inovar ou modificar relações jurídicas.

No entanto, o estudo da matéria relativa à Competência Tributária se volta, precipuamente, à competência legislativa, que é atribuída, nos termos da Constituição Federal, ao Poder Legislativo, responsável que é por introduzir leis no ordenamento jurídico.

A Constituição Federal não institui tributos, mas sim delimita e outorga competências aos entes federativos (União, Estados e Municípios). Pode-se afirmar que a outorga de competência é uma decorrência do pacto federativo, elevado pelo art. 60, §4º, I, da Carta Magna à condição de cláusula pétrea, na medida em que o legislador constituinte, ao promover a descentralização da Administração Pública, deu a cada um dos entes da Federação as condições para estabelecer a sua autonomia governamental, organizacional e administrativa.

Nesse contexto, a competência para instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos discriminados no texto constitucional é, sem dúvida, prerrogativa de que dispõem cada um dos entes federativos para atingir os objetivos e metas que lhes são designados na Constituição.

No mesmo sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho¹ afirma:

¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 240

“(…) A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional.”

Nesse sentido, temos que as normas constitucionais que versam sobre matéria de competência tributária são verdadeiras normas de estrutura, na medida em que disciplinam e condicionam o processo de criação de outras normas de incidência a serem editadas pelos entes federativos que, posteriormente, ingressarão no ordenamento jurídico, e que deverão se conformar à norma constitucional, sob pena de lhes ser retirada a validade.

A competência que é outorgada pela Constituição não confere aos entes políticos tão somente a prerrogativa de instituir tributos, mas sim de legislar em matéria tributária, dando-lhes condições, p. ex., para instituir parcelamentos, isenções, remissões, anistias, majorações ou minorações das alíquotas aplicáveis.

Importante observar que a intenção do legislador constituinte não foi a de impor a instituição dos tributos aos entes federativos. Na verdade, o legislador constituinte apenas atribui a cada uma das pessoas políticas de direito público interno a faculdade para a instituição dos tributos, desde que observados os parâmetros e os princípios dispostos na Constituição.

Vale dizer: a competência tributária legislativa deve ser entendida como uma prerrogativa que se mantém suspensa na Constituição, até o momento de ser exercitada pelo ente federativo competente, mediante a edição de leis ordinárias que instituam os tributos sobre as riquezas previstas no texto constitucional. Aliás, não é outra a conclusão a que se chega pela leitura do art. 145 da Carta, que estabelece a facultatividade de forma expressa, ao prever que os entes federativos “poderão” (e não deverão) instituir tributos.

Como afirmado anteriormente, estas breves noções sobre competência tributária são essenciais para um estudo científico em matéria de Imunidades Tributárias. Isto porque as Imunidades, como veremos no próximo tópico, nada mais são do que normas de incompetência previstas no texto constitucional, que delimitam o campo de atuação dos entes federativos na instituição dos tributos.

2. Imunidade Tributária: Conceito

As regras de imunidade são normas de estrutura contidas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência dos entes políticos para instituírem tributos em determinadas situações e sobre determinados fatos. Por esse motivo, são normas que atuam simultaneamente com as normas que outorgam competência, demarcando as fronteiras até as quais as pessoas políticas de direito público interno podem legislar e instituir novos tributos.

Uma definição precisa do instituto foi trazida por Tácio Lacerda Gama², ao conceituar as imunidades como sendo “enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, delimitando seus contornos para impedir a incidência de tributos sobre certas situações, pessoas e coisas”.

No mesmo sentido, Misabel Derzi³ conceitua a imunidade como sendo “regra constitucional expressa que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário.”

Este conceito se alinha ao que foi trazido por Paulo de Barros Carvalho⁴, que define o instituto como sendo “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

Aliás, em matéria de definição do instituto da Imunidade Tributária, não há como ignorar as valiosas perquirições do professor Paulo de Barros Carvalho, ao rejeitar algumas definições doutrinárias em voga.

Adotando as lições do citado doutrinador, nos parece lógica e juridicamente incorreto entender a imunidade como espécie de “limitação constitucional ao poder de tributar”, por mais que tal enunciação venha expressa na Seção II do Título VI da Constituição Federal.

Com efeito, o termo “limitação” traz consigo uma conotação de norma repressiva, que, *a posteriori*, imporia barreiras à outorga de competência aos entes políticos, retirando-lhes a

² GAMA, Tácio Lacerda. *A imunidade dos templos de qualquer culto: análise crítica de algumas controvérsias e soluções dadas pela jurisprudência*, Revista Brasileira de Direito Tributário, v.1, São Paulo, 2016, p. 217.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 116

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185.

prerrogativa de instituir tributos em determinadas situações. Não é o que ocorre, efetivamente, na medida em que as normas imunizantes, como vimos acima, atuam conjunta e simultaneamente com as normas de competência, desenhando o campo de atuação que têm os entes políticos para instituírem tributos, como se registra na obra de Paulo de Barros Carvalho⁵:

“(...) Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.”

Da mesma forma, não se pode conceber a imunidade como modalidade de exclusão ou de supressão do poder de tributar. A adoção deste conceito implicaria na aceitação da ideia de que o poder de tributar as riquezas previstas no texto constitucional, de alguma forma, existia e estava ao alcance dos entes federativos, até ser extinto por força da regra imunizante.

Definitivamente, não é o que ocorre, pois, como bem afirma Paulo de Barros Carvalho⁶, “a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.”

No mesmo fio de raciocínio, não se deve entender a imunidade como “renúncia fiscal” ou “favor fiscal”, pois, obviamente, os entes políticos não podem renunciar ou recusar, por mera liberalidade, a algo que nunca lhes pertenceu, e que, por sinal, nunca virá a pertencer enquanto vigente a atual ordem constitucional, na medida em que as imunidades, a nosso ver, se enquadram como instrumentos para efetivação de garantias individuais, elevadas pelo inciso IV do §4º do art. 60 da Constituição à condição de cláusulas pétreas. No mesmo sentido, confira-se a lição de Ives Gandra da Silva Martins⁷:

Se os governos, ante as imunidades tributárias, estão impedidos de tributar, na verdade, não renunciam a nada; limitam-se a respeitar a Constituição, pois, não tendo recebido do povo poder para tanto, não têm, nem jamais terão, o direito de tributar aquelas áreas interditadas pela Carta política do país.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 339

⁶Ibidem, p. 343.

⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias e Renúncia Fiscal*. **Valor Econômico**, São Paulo, 22/04/2004, disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051_as_imunids_tribs_e_os_govs.pdf, acesso em 07.09.2018.

Por fim, também não se afigura correta a conceituação de imunidade como *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada*. A impropriedade reside no fato de que as normas de imunidade produzem os seus efeitos em uma etapa anterior à da incidência tributária.

As normas de imunidade, como normas de estrutura, têm por função delimitar o âmbito de competência dos entes políticos para a instituição de tributos. Uma vez delimitada a competência, o legislador ordinário de cada um dos entes federados passa a estar autorizado a instituir os tributos, descrevendo nas leis as hipóteses de incidência às quais os fatos ocorridos no mundo social se subsumirão, exsurgindo daí as relações jurídicas de cunho patrimonial entre o Estado e os contribuintes.

Em suma, regras que versem sobre imunidade estão no altiplano constitucional, demarcando a competência de cada um dos entes federativos, ao passo que as normas de incidência são preceitos de conduta contidos em nível infra-constitucional.

Uma vez estando definido o instituto da imunidade, cumpre demonstrar, apenas para uma total compreensão do objeto do estudo, que em nada se confunde com outro fenômeno fiscal, qual seja o da isenção.

De forma sucinta, viu-se que a imunidade é norma de estrutura prevista no texto constitucional, que, juntamente com as regras que outorgam competência, delimita, desenha o campo de atuação dos entes políticos na instituição de tributos.

Ao prever a incompetência (pois fixa a competência de forma negativa) dos entes federativos para a instituição de tributos sobre determinadas pessoas, situações ou bens, as normas imunizantes se revestem de natureza política, pois servem como instrumento para alcançar e concretizar determinado valor ou princípio que o constituinte reputou importante para a sociedade.

Não há confusão possível com as normas de isenção. Estas se caracterizam como sendo normas jurídicas impeditivas da incidência tributária em determinadas situações idealizadas pelo legislador ordinário. Produz os seus efeitos no momento da percução tributária, delimitando um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Com efeito, a norma isentiva, que exige lei instituidora, atua em confronto com a norma de imposição, suprimindo, parcialmente, um dos critérios da regra-matriz (material, espacial, temporal,

pessoal ou quantitativo), provocando o não-surgimento do vínculo obrigacional entre o Estado e determinado contribuinte (v.g., é o que ocorre na não-incidência do IPI sobre produtos industrializados, especificamente, na Zona Franca de Manaus – temos, neste exemplo, uma delimitação do critério espacial da regra matriz do IPI).

A norma de isenção, normalmente, é instituída pelo legislador ordinário por razões de interesse público, como instrumento de extrafiscalidade, na medida em que desonera a carga tributária para determinado grupo social ou região, como fator de promoção do desenvolvimento social e econômico.

Vê-se, portanto, que a norma de imunidade, situada no plano constitucional, atua em um momento anterior ao da incidência tributária, vale dizer, na própria definição dos limites de competência tributária outorgada ao legislador ordinário. Ao passo que a norma de isenção somente existe e produz efeitos se já delimitado o âmbito de competência dos entes públicos.

2.1. Imunidades: instrumentos voltados à efetivação de valores consagrados na sociedade

Feitas estas considerações, outro ponto que merece destaque, fundamental para o entendimento da matéria, é a compreensão dos motivos que levaram o legislador constituinte a estabelecer a intributabilidade sobre certas situações, pessoas e coisas.

Neste ponto, resta claro que as normas de imunidade previstas no texto constitucional conferem esta proteção contra o poder tributante como forma de valorizar e de prestigiar determinados valores e princípios consagrados na sociedade.

“Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.” (excerto do voto do Min. Celso de Mello no RE 330.817-RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 08/03/2017)

Com efeito, as imunidades tributárias podem ser consideradas como princípios estruturantes do sistema tributário nacional. Princípios são normas jurídicas que estão inseridas dentro do ordenamento jurídico e que, em função da alta intensidade da sua carga valorativa, exercem influência no alcance, na compreensão e na aplicação de outros enunciados prescritivos também existentes dentro do mesmo sistema. Na verdade, temos que a expressão “princípio” é um tanto polissêmica, podendo ser entendida de diferentes formas, ora como norma jurídica, no sentido colocado acima, ora como o próprio valor imbuído na norma, ora como limite objetivo previsto em norma jurídica.

O princípio analisado enquanto limite objetivo, como bem ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, representa uma diretriz colocada no sistema com a finalidade de atingir determinados fins e valores, por meio da qual são conformadas outras normas jurídicas que regulam direitos e deveres tributários:

Os “limites objetivos” distinguem-se dos valores, pois são concebidos para atingir determinadas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, são procedimentos, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata, que são os fins para os quais estão preordenados os procedimentos. Os princípios do direito tributário, por seu turno, geralmente se expressam como limites objetivos, posto como sobre-regras que visam a implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico.⁸

Percorrendo a mesma trilha de raciocínio, Cristiano Carvalho afirma que os enunciados que estipulam meios ou limites objetivos para se alcançar valores consagrados na sociedade são princípios derivados, tendo em vista que neles não se vislumbra a “dimensão axiológica fundadora do sistema jurídico, mas tão somente uma ferramenta para a sua instrumentalização na *praxis* jurídica.”⁹

Desta forma, as imunidades apresentam-se como verdadeiros princípios, na sua feição de limites objetivos inseridos dentro do ordenamento jurídico, na medida em que, sendo expedientes constitucionais que retiram faixas de competência dos entes federativos, dão concretude a valores e a objetivos caros à nossa sociedade.

De fato, no momento em que a Constituição Federal estabelece, por exemplo, ser vedado aos entes federativos instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos

⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 298

⁹CARVALHO, Cristiano. *Sistema, Competência e Princípios*, in SANTI, Eurico Marcos Diniz (org.), *Curso de Especialização em Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 873.

outros, instituindo a denominada “imunidade recíproca”, nada mais faz senão preservar o princípio federativo, garantindo a harmonia e a isonomia entre os entes, sem o risco de sofrerem imposições de natureza tributária por iniciativa dos outros.

Da mesma forma, vemos as imunidades sobre livros, jornais, periódicos e o papel usado na impressão como instrumento para alcançar um fim colimado pelo constituinte, qual seja o de livre acesso à informação e à cultura, ou mesmo a liberdade de expressão e de manifestação do pensamento.

O mesmo se aplica, v.g., às imunidades sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos ou das entidades sindicais: privilegiam direitos e garantias individuais, tais como a liberdade às convicções políticas (art. 5º, VIII, CF), liberdade de associação, e, em caráter lato, a própria liberdade de expressão.

O raciocínio se estende a outras imunidades que estão dispersas no texto constitucional, ainda que de forma implícita. O art. 5º da Constituição, por exemplo, prevê um vasto leque de direitos e garantias individuais que podem ser exercitados em face do Estado, independentemente do pagamento de taxas. Assim ocorre ao garantir o livre acesso à Justiça, o direito de petição (XXXIV), a garantia de obtenção de certidões nas repartições públicas, o registro civil de nascimento e de óbito (LXXVI), a impetração de *habeas corpus* e *habeas data* e a realização dos atos necessários ao exercício da cidadania (LXXVIII). O art. 226 da Constituição protege, valoriza e fomenta a constituição da família, enquanto base da sociedade, ao prever verdadeira imunidade tributária sobre a realização do casamento (“O casamento é civil e gratuita a celebração.”)

Nesses e em outros casos, vê-se com clareza a atuação do legislador constituinte instituindo imunidades sobre pessoas, situações, coisas como meio de atingir e de dar concretude a determinados princípios e valores morais e éticos que reputou importantes na sociedade: acesso à justiça, inafastabilidade do Poder Judiciário, dignidade da pessoa humana, direito à memória, cidadania, liberdade, etc.

Desta forma, concordamos em tudo com a lição de José Souto Maior Borges¹⁰, que, reconhecendo na imunidade um tema eminentemente de direito constitucional, afirma que ela “visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184 *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 21ª ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 685

culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.”

3. Sobre a Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

A Constituição Federal, no seu artigo 150, VI, previu a imunidade tributária sobre as entidades religiosas, estabelecendo ser vedado à União, aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

Complementando o preceito imunizante, o parágrafo quarto do mesmo artigo estabelece que a incompetência dos entes políticos limita-se ao patrimônio, renda e serviços que estejam relacionados ao exercício das finalidades essenciais das referidas entidades religiosas:

§ 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.

O objeto do presente estudo é investigar quais os limites normativos, qual o alcance da regra de imunidade que atinge e beneficia os templos de qualquer culto, na medida em que tais normas preveem a incompetência dos entes políticos para tributarem o patrimônio, a renda e os serviços destinados às finalidades essenciais dessas entidades.

Dessa forma, com base na doutrina do *constructivismo lógico semântico*, faz-se necessário definir premissas fundamentais: o que é templo, o que é culto, o que é patrimônio, o que é renda, o que se compreende por uma finalidade essencial, dentro do contexto em que estão inseridas as entidades religiosas. Outras questões pontuais devem ser levantadas posteriormente, como por exemplo: o preceito imunizante diz respeito tão somente a impostos, como explicitado no texto constitucional? Ou abrange todas as espécies tributárias?

Antes de tudo, é fundamental demonstrar, para a exata compreensão da matéria, quais os fundamentos que levaram o legislador constituinte a estabelecer a incompetência tributária da União, Estados e Municípios sobre as entidades religiosas.

Como dissemos anteriormente, as imunidades são mecanismos empregados na Constituição que delimitam o âmbito de competência dos entes públicos na instituição de

tributos como forma de atingir determinados valores e princípios consagrados na sociedade. No mesmo sentido, a professora Misabel Abreu Machado Derzi¹¹ ensina:

“(...) as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram. [...] os princípios limitam o poder de tributar, porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos; as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência.”

Uma análise do texto constitucional revela uma forte preocupação do legislador constituinte, manifestada em vários dispositivos, em realçar o pensamento e a prática religiosa como valores estruturantes do Estado brasileiro.

Na verdade, essa tem sido uma tradição mantida desde a Constituição Imperial, em maior ou menor grau nas cartas posteriores. Com efeito, na Carta de 1824, vemos a instituição da religião católica como sendo a religião oficial do Império, à qual o imperador e os príncipes herdeiros deviam prestar juramento. As demais religiões que porventura fossem seguidas pelos nacionais da época, apesar de toleradas, sofriam restrições, devendo o culto ser praticado no interior das residências, sem representação em templos¹².

A grande transformação na relação entre Estado e Igreja ocorreu com a Proclamação da República, ano de 1890. Com a promulgação do Decreto nº 119-A, de 07 de janeiro de 1890, o então chefe do Governo Provisório da República, Marechal Deodoro da Fonseca, enunciava a separação formal entre o Estado e a Igreja, ao (i) proibir as autoridades federais e estaduais de instituir ou vedar o exercício de religiões, ou mesmo de criar diferenças entre os cidadãos tomando por base crenças filosóficas ou religiosas; bem como (ii) atribuir a todas as confissões religiosas, indiscriminadamente, a faculdade de exercerem, livremente, o culto, concedendo a elas autonomia para se auto-administrarem, sem a intervenção do Poder Público.

Na Constituição de 1891, vedou-se aos Estados e à União o estabelecimento, a subvenção ou o embaraço do exercício de cultos religiosos, além de ter sido garantido aos indivíduos e às confissões religiosas o público e livre exercício do culto.

¹¹BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 120

¹² É o que se depreende da leitura do art. 5º, que previa: “Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fôrma alguma exterior do Templo.”

Este princípio basilar do Estado vem reproduzido no art. 19 da atual Constituição, que enuncia:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público

Importante observar que a cisão entre Igreja e Estado, nos moldes em que está reproduzida na “Constituição-Cidadã”, assume duplo significado. Se, por um lado, o Estado permanece secular, mantendo com todas as religiões uma relação respeitosa, de imparcialidade e de neutralidade, por outro ele prestigia e valoriza a contribuição que é dada à sociedade pela boa prática religiosa, pela formação e aprimoramento do pensamento no campo moral e cívico que também são obra das entidades de caráter religioso.

Pode-se dizer, desta forma, que há uma relação de independência e harmonia entre as duas instituições, na medida em que as entidades religiosas, apesar de livres da ingerência estatal no desenvolvimento das suas atividades, compartilham, de modo geral, de muitos dos objetivos sociais e valores perseguidos pelo Estado, tais como a prevalência dos direitos humanos, a busca pela solução pacífica dos conflitos, a defesa da paz, o repúdio ao racismo, a proteção dos direitos e das garantias fundamentais.

Portanto, como corolário do *sobre-princípio* da separação entre Estado e Igreja, surgem outros valores presentes no texto constitucional, todos a demonstrar uma relação harmônica entre os dois. Deste modo, no capítulo dos Direitos e Garantias Fundamentais, o constituinte reafirmou a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, no inciso VI do art. 5º, assegurando o livre exercício do culto e a proteção dos locais de culto e das liturgias. Trata-se de uma norma de caráter proibitivo, de aplicabilidade imediata, voltada também contra o Estado, de forma a impedi-lo de embaraçar o livre exercício do pensamento e das atividades religiosas, a teor do que prevê o art. 19 da Constituição.

Da mesma forma, o inciso VII assegura a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva. Novamente, temos aqui o Estado a assegurar a liberdade de convicção religiosa, manifestação da própria liberdade do pensamento. No mesmo sentido, o inciso VIII proíbe a restrição ou a privação de direitos por motivos de crença religiosa. No art. 226 da Constituição, o legislador constituinte confere especial

proteção do Estado à família, por entender ser ela a base da sociedade, atribuindo ao casamento religioso efeitos civis.

A imunidade tributária das entidades religiosas surge, a nosso ver, como instrumento de proteção dessa liberdade religiosa que vem permeada em todos os dispositivos constitucionais citados. Trata-se de norma que delimita, no nascedouro, a competência dos entes federativos, evitando que esse valor protegido constitucionalmente, porque caro à sociedade, seja alvo da sanha arrecadatória do Estado, o que poderia prejudicar ou inviabilizar o atingimento dos objetivos visados pelas entidades religiosas.

É do nosso entendimento que, além de ser instrumento de proteção da liberdade religiosa, a imunidade tributária das entidades religiosas também serve, ainda que de forma reflexa, à proteção de outros valores idealizados na sociedade, como a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), a busca pela erradicação da pobreza e pela redução das desigualdades sociais (art. 3º, III), a promoção do bem estar de todos, sem preconceitos étnicos, raciais (art. 3º, IV), dentre inúmeros outros.

Isto porque, a nosso ver, o exercício da religião não se encerra no culto em si, mas sim toma o culto e a fé como o ponto de partida para a realização de atividades que, na prática, beneficiarão toda a sociedade. É fundamental ter essa ideia em mente para uma adequada compreensão do instituto da imunidade das entidades religiosas.

3.1. Definição de Culto

A tarefa de compreender as imunidades tributárias que, a princípio, parece simples, uma vez sendo elas entendidas como conjunto de normas que delimitam o âmbito de competência do Estado para instituir tributos, adquire certa complexidade quando se tenta desvendar o sentido e o alcance de certas expressões inseridas no texto constitucional, dada a sua largueza semântica e certa vaguidão.

Com efeito, a Constituição Federal, por muitos entendida como um documento excessivamente analítico, é, neste tópico das imunidades sobre os templos de qualquer culto, sintética, ao apenas enunciar a ausência de competência dos entes da Federação para tributar o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas.

As dúvidas naturalmente surgem, na medida em que não há nenhuma norma que defina a amplitude semântica a ser dada aos vocábulos templo e culto, e nem mesmo ao que poderia ser compreendido dentre as ditas finalidades essenciais das referidas entidades.

Portanto, a compreensão do fenômeno das imunidades envolve, acima de tudo, uma interpretação sistêmica e teleológica do texto constitucional, buscando-se o sentido e o alcance dos enunciados prescritivos através dos princípios e dos valores que conformam a ordem constitucional. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho¹³ ensina:

“(...) conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, construindo o conteúdo, o sentido e o alcance da comunicação legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por juízos que chamamos de *princípios*.”

Dito isso, a expressão “culto”, no sentido empregado no texto constitucional, deve ser entendida como forma de manifestação religiosa, devidamente organizada, guiada por princípios e objetivos comuns entre os seus fiéis e voltada, comumente, à adoração de uma entidade transcendental.

O professor Paulo de Barros Carvalho, reconhecendo a existência de dúvidas sobre a amplitude semântica da expressão “culto”, afirma:

“Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. (...) 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.”¹⁴

É certo que a controvérsia que envolve o tema, em grande parte, diz respeito à imensa variedade de denominações religiosas que existem e que brotam em todo o território nacional, muitas delas sem a tradição, a história ou o suporte teológico e doutrinário que se vê presente nas religiões “clássicas”, como a católica, a judaica, a muçulmana, as de origem oriental e mesmo as denominações cristãs protestantes de maior relevo (anglicana, presbiteriana, luterana, etc).

¹³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 187

¹⁴Op. cit., p. 378

Entretanto, não se tem como restringir o preceito imunizante, por menor que seja a confissão religiosa ou o número de fiéis, tendo em vista que (i) a Constituição protege a liberdade de crença, de forma universal, no que se abrange todas as formas de culto que não ofendam outros princípios tutelados pelo direito, como a moralidade, a segurança pública, (ii) não existe, no ordenamento jurídico infra-constitucional, norma que imponha condições ou requisitos para a classificação de uma entidade como entidade religiosa, (iii) ainda que viesse a ser promulgada lei nesse sentido, dando à autoridade fiscal poderes discricionários para tanto, ela padeceria de vício de inconstitucionalidade, vez que estaria restringindo o alcance da regra de imunidade contida no texto constitucional, sendo atribuídos ao Estado, de forma indevida, poderes para se imiscuir na formação e no exercício de cultos, o que fugiria à própria noção de laicidade do Estado.

Há de se observar ainda que as manifestações religiosas têm a presunção de legitimidade e de idoneidade, como bem lembra Roque Antonio Carrazza: “(...) o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima, presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público.”

O citado doutrinador vislumbra a existência de ao menos quatro requisitos necessários para que haja a caracterização de uma entidade religiosa, quais sejam (i) a crença comum dos fiéis em um ser superior e transcendental, isto é, que esteja além da realidade terrena; (ii) atos de liturgia praticados pelos fiéis, voltados à adoração desse ser superior; (iii) alguma organização jurídica, com regras de funcionamento, hierarquia e de representatividade e, por fim, (iv) certa estabilidade, “vontade de perdurar no tempo”.¹⁵

A expressão “culto” utilizada no texto constitucional, portanto, possui o sentido de confissão religiosa, vale dizer, de um sistema de crenças voltadas à adoração de uma entidade transcendental, fora dos limites da compreensão científica, e à prática do bem-comum. Esta interpretação é a que mais se coaduna com a *ratio essendi* da Constituição, que foi promulgada sob a proteção de Deus, como se fez constar no preâmbulo.

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 864.

dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

A respeito do preâmbulo da Constituição Federal, cumpre observar, de forma sucinta, que não deve ser analisado como mera peça decorativa do texto constitucional, mas sim como norma jurídica que estabelece ideais e valores a serem perseguidos pelo Estado Brasileiro. Trata-se, nas palavras de José Afonso da Silva¹⁶, de uma “expressão solene de propósitos, uma afirmação de princípios, uma síntese do pensamento que dominou na Assembléia Constituinte em seu trabalho de elaboração constitucional (...) valendo como orientação para a interpretação e aplicação das normas constitucionais”, razão pela qual possui eficácia integrativa e interpretativa.

Tal pensamento não destoa do que foi adotado por Paulo de Barros Carvalho¹⁷, quando afirma que “a despeito do seu caráter moral e político, o texto do preâmbulo é texto de lei, no interior do qual se encontram normas jurídicas vinculantes. Nelas, estão disciplinados valores dos quais se retiram direitos e deveres subjetivos constitucionalmente garantidos.”

Nesta linha de raciocínio, o constituinte não pretendeu conferir prestígio ou valorizar a prática de cultos satânicos, em que se realizem rituais de sacrifício, ou, p. ex., de possíveis cultos em que houvesse adoração às teses propagadas pelo regime nazista ou fascista, por entender, com absoluta razão, que os fins visados por essas seitas, e que o sistema de crenças por elas defendido, estão dissociados dos objetivos e de todo o conjunto de princípios e de valores que deve permear o Estado brasileiro.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins¹⁸ afirma que o “benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos que pregam a negação de Deus. Como a constituição foi promulgada sob a proteção de Deus, seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do texto superior.”

¹⁶ SILVA, José Afonso. *Comentário Contextual à Constituição*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 21

¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 275

¹⁸MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23.

O Estado pode até, em tese, tolerar a existência desse tipo de organização, como forma de garantir a mais ampla liberdade de expressão e do livre pensamento, mesmo aquele que soe repugnante à esmagadora maioria da população, desde que, obviamente, tal permissão não constitua um risco à ordem pública e à segurança. Tanto que não é estranha, nos dias correntes, a veiculação de notícias dando conta do surgimento de grupos políticos de orientação *neo-nazista*, em determinados países europeus.

No entanto, tais organizações sociais não poderiam jamais ser enquadradas como confissões religiosas aptas a desfrutarem de imunidade tributária, ainda que nelas se cultivasse veneração a um e outro indivíduo, porque ausente o teísmo, que é próprio das crenças religiosas, e que, no preâmbulo da Constituição, foi elevado à categoria de um valor estruturante do Estado brasileiro.

No mesmo sentido, não se poderia cogitar de enquadrar como confissão religiosa imune à tributação qualquer entidade, ainda que organizada estatutariamente, que visasse ao culto de esportistas, a exemplo da famigerada *Iglesia Maradoniana*, ou mesmo ao culto de celebridades, como artistas, músicos ou outros que o valham.

Exemplo do quão intrincada pode ser a abrangência do vocábulo “culto”, em matéria de imunidade tributária, ocorreu com o julgamento do RE 562.351-RS, em que estava em debate a possibilidade de extensão da regra imunizante para determinada loja maçônica, que queria ver afastada a cobrança de IPTU sobre imóvel de sua propriedade.

A dificuldade do tema está na própria compreensão da maçonaria, pois esse tipo de organização social, muito embora tenha uma história reconhecida, é envolta em dúvidas quanto ao seu funcionamento e quanto aos objetivos que a norteiam, o que talvez se explique pela ausência de publicidade e pela restrição quanto à livre adesão e participação dos cidadãos em geral nas suas atividades.

No julgamento do RE 562.351, o Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, entendeu que seria o caso de conferir interpretação restritiva ao artigo 150, VI, “b” da Constituição, afastando a imunidade tributária sobre a loja maçônica, por entender não se tratar de culto religioso. No referido julgamento, prevaleceu o entendimento de que a interpretação restritiva atenderia aos desígnios do legislador constituinte ao criar o instituto, que seria a proteção dos cultos de caráter religioso.

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

Dessa forma, no entendimento da maioria dos ministros, exceção feita ao Ministro Marco Aurélio de Mello, a referência ao culto extraída da Constituição (conforme art. 5º, VI e art. 19, I) pressupõe o exercício de religião, crença em um conjunto de dogmas, culto a uma divindade com transcendência espiritual.

Nessa linha de raciocínio, os ministros entenderam que a maçonaria seria como que uma confraria, um tipo de organização não aberta ao público, na qual os membros, cada qual podendo ter a sua religião de foro íntimo, se reuniriam para compartilhar valores filosóficos, para exercer a filantropia, visando ao aperfeiçoamento moral. No entanto, não teria essa organização as características que definem as religiões de uma forma geral.

Vale registrar o voto divergente do Ministro Marco Aurélio, segundo o qual, se prevalecesse o entendimento firmado pela maioria, haveria uma redução teleológica do dispositivo constitucional que institui a regra de imunidade sobre os templos de qualquer culto. Segundo o ministro, a norma imunizante abarcaria qualquer ritual de cunho espiritual, na medida em que a Constituição, no art. 150, não teria restringido a imunidade à prática de uma religião, mas apenas à existência do culto exercido no interior de templo.

Discordamos do posicionamento do Ministro Marco Aurélio por três motivos: (i) como dissemos anteriormente, a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto surgiu como uma das decorrências da separação formal entre o Estado e a Igreja, (ii) como bem apontado pelo Min. Ayres Britto, a interpretação sistemática do texto constitucional permite concluir que a expressão “culto”, mencionada no art. 150, VI, “b”, diz respeito aos cultos religiosos (iii) não obstante se reconheça o pluralismo de ideias e de crenças, a adoção de uma interpretação lassa e indiscriminada da expressão “culto”, no contexto em que

inserido no texto constitucional, permitiria a extensão da norma de imunidade também sobre outras crenças variadas (culto a personalidades, culto à natureza, etc.) o que, a toda evidência, não se coaduna com a *ratio essendi* da norma de imunidade, tal como idealizada pelo legislador constituinte.

3.2 (Ir)relevância do conceito de Templo

A Constituição Federal, como vimos, é bastante sintética no que diz respeito à temática das imunidades tributárias, o que acaba por remeter ao intérprete e aplicador do Direito a tarefa de desvendar o espírito do legislador constituinte e de solucionar controvérsias que se apresentam com certa frequência.

O inciso VI do art. 150 da Carta apenas enuncia uma regra de incompetência dirigida aos entes federativos: é-lhes vedada a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, vedação esta que compreende a tributação sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das referidas entidades.

Diante desse enunciado, a doutrina passou a se debruçar sobre a amplitude semântica do conceito de culto, por nós já analisada, e ainda sobre o conceito de templo.

Zelmo Denari¹⁹, por exemplo, ao abordar o conceito de templo, faz uma interpretação restritiva do preceito imunizante, ao dizer que “as dependências anexas ao templo não gozam de imunidade tributária, pois o texto constitucional apenas se refere ao templo, e as normas de exoneração tributária, por exigência das regras de hermenêutica, devem ser interpretadas literalmente. Por último, a imunidade não é extensiva – consoante pacífico entendimento – aos terrenos, bens ou rendas da cúria do templo”.

Vê-se que o referido doutrinador faz uma exegese literal do texto constitucional, firmando o entendimento de que a imunidade somente alcançaria a edificação do templo, por ser este o local onde realizado o culto e todas as liturgias religiosas. Linha de raciocínio adotada também por Pontes de Miranda, para quem apenas os templos seriam imunes, não sendo objeto de proteção da regra imunizante as residências dos líderes religiosos²⁰.

¹⁹DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 167

²⁰PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: RT, p. 425

Partilhando do mesmo entendimento, Sacha Calmon Navarro Coelho²¹ afirma:

“Templo, do latim templum, é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios. (...) Onde quer que se officie um culto, aí é o templo. (...). O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.”

Prossegue o autor:

“E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. (...) Imune é o templo, não a ordem religiosa.”

Aliomar Baleeiro, por outro lado, faz uma interpretação mais dilatada do dispositivo constitucional, sustentando que o templo de qualquer culto, para fins de aplicação da regra de imunidade, não seria apenas a materialidade do edifício, onde se celebram os rituais litúrgicos, mas também as dependências e instalações contíguas (conventos, seminários, residência da autoridade religiosa), desde que relacionadas aos fins objetivados pela entidade religiosa e sem finalidade econômica.²²

A nosso ver, o vocábulo “templo” tem apenas e tão somente um significado possível, qual seja, lugar onde se reúnem os fiéis de uma determinada religião, no intuito de realizarem o exercício do culto e das orações. Dessa forma, a palavra templo pode assumir as mais variadas significações possíveis, sendo um equívoco deduzir que se limita ao edifício igreja, mesquita, sinagoga, etc.

Desde que haja a possibilidade de reunião de fiéis para a celebração de atos de liturgia religiosa, qualquer lugar pode ser considerado um templo. Uma residência comum onde se reúnam fiéis para fazerem as suas orações pode perfeitamente ser considerada um templo

²¹COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 331-332.

²²BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.137

naquele exato instante. O mesmo pode-se dizer, p. ex., de um quarto de hospital, onde se dedique o sacramento da extrema-unção a um enfermo em estado terminal.

O que se pretende dizer é que, muito embora a figura do templo esteja comumente associada à edificação, ele não deve ser tomado como um conceito estanque. Um terreno pode ser um templo. Um barco pode assumir a forma de templo móvel para atender regiões inóspitas, ou mesmo como meio de sobrevivência, a exemplo de regiões do globo onde o cristianismo é exercido de forma clandestina em embarcações em alto-mar, como forma de evitar a perseguição de governos intolerantes.

Por estes motivos, não nos parece correta a afirmativa de que a imunidade recairia apenas sobre o templo-edifício, por ser o local onde se celebra o culto, e nem de que o templo poderia ser também o anexo do templo, por extensão. A expressão “templo” tem um significado, que, apesar de ter várias acepções possíveis, foi inserido no texto constitucional no sentido de local público destinado à realização dos atos religiosos.

Ocorre que a imunidade tributária está a recair não sobre o templo em si, mas sim sobre as entidades religiosas, na condição de mantenedoras de templos. E a essa conclusão se chega através de uma análise do próprio § 4º do art. 150, que diz que as vedações expressas no inciso VI, alínea “b” [instituição de impostos sobre templos de qualquer culto], compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços que estiverem relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

O parágrafo 4º faz referência expressa às *entidades* mencionadas na alínea ‘b’, que, por sua vez, fala em templos de qualquer culto. Fica clara, a nosso ver, a impressão de se tratar de uma *atecnia* do legislador constituinte, que deveria ter enunciado na alínea ‘b’ a intributabilidade sobre as entidades religiosas, o que daria maior sentido lógico ao ordenamento.

Ora, é a entidade religiosa que realiza os fatos jurídico-tributários que dariam ensejo à tributação, caso não estivesse ela albergada pela regra de imunidade tributária. É a entidade (e não o templo) que tem personalidade jurídica e que, portanto, possui e adquire patrimônio, aufera renda e que presta serviços. Em suma, é a entidade, jamais o templo, que detém os signos presuntivos de riqueza.

Neste ponto, importa classificar a imunidade prevista na alínea ‘b’ do inciso VI como uma imunidade subjetiva, pois, ao contrário da objetiva, que recai sobre determinado bem (como acontece com os livros, periódicos), esta atinge determinada pessoa ou grupo social, no caso, as entidades religiosas.

À mesma conclusão chegou Roque Antonio Carrazza²³, quando afirma:

Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas –, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias etc.). E nem se diga que no texto constitucional está escrito “templos” (locais de culto) – e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação sistemática dos dispositivos acima citados e do próprio preâmbulo da Carta Suprema.

Não é outro o entendimento adotado por Ricardo Lobo Torres²⁴, quando afirma

“A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. A imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas. Titular da imunidade é a instituição religiosa e não o templo considerado objetivamente; mas só será imune na dimensão correspondente ao templo e ao culto.

Ainda em relação ao conceito de templo, importante destacar julgamento havido no Supremo Tribunal Federal, em que se discutia a extensão da regra de imunidade para cemitério. Tratou-se do RE 578.562-BA, da relatoria do Ministro Eros Roberto Grau, cuja ementa se transcreve:

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

²³CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 30ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 883

²⁴TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 63.

Neste caso, tinha-se na origem uma execução fiscal movida pelo Município de Salvador, na qual objetivava a cobrança forçada de IPTU sobre cemitério pertencente à Igreja Anglicana, que, por sua vez, na condição de entidade mantenedora e proprietária do imóvel, opôs a defesa alegando fazer jus à imunidade tributária, na medida em que os serviços fúnebres estariam dentro do âmbito das suas finalidades essenciais.

O julgamento é importante pois demonstra que a imunidade prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 é da modalidade subjetiva, beneficiando a entidade religiosa, e não meramente o templo.

Um cemitério – seja ele explorado comercialmente ou mantido por uma instituição religiosa – pode perfeitamente ser considerado um templo, com ou sem capela no seu interior. Nas palavras do Ministro Ayres Britto, o cemitério seria como que um “templo heterodoxo”, porque, apesar de ser a céu aberto, não deixa ser um local de culto aos falecidos. Com efeito, no cemitério se realizam cerimônias, se fazem orações, se prestam homenagens aos mortos, preservando a sua memória; tudo a representar uma expressão de fé.

No entanto, como fica claro do voto-condutor do Ministro Eros Grau, que deu provimento ao Recurso Extraordinário do contribuinte, a imunidade não deve recair sobre o templo-cemitério, até porque, fosse o cemitério gerido por empresa privada, que visasse apenas à obtenção do lucro mediante a comercialização de jazigos, não seria o caso de haver imunidade tributária. Vejamos:

“(…) diversa da que se há de aplicar aos cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso é a norma de decisão que calha a situações nas quais empresas exploram a atividade de locação e/ou venda de jazigos. Vale dizer: no julgamento do presente recurso esta Corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, ou não estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não estão, por ela alcançados.

Pois é evidente que jazigos explorados comercialmente, por empresas dedicadas a esse negócio, não gozam da proteção constitucional de que se cuida. Ainda que a família e amigos próximos do ali enterrado possam cultivar a sua memória diante do jazigo.

(...) Deveras, o Cemitério Britânico é uma extensão da Capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no mesmo imóvel. A recorrente Sociedade da Igreja de São Jorge – Cemitério Britânico é uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, titular do domínio útil desse imóvel, dedicada à preservação da Capela e do Cemitério Britânico e jazigos, bem assim do culto da religião anglicana professada em suas instalações. Aqui há uma entidade religiosa, e filantrópica, voltada à celebração do culto.”

A título de curiosidade, vale destacar que, na mesma sessão, houve o início do julgamento do RE 544.815-SP, Relator Ministro Joaquim Barbosa, que não chegou a ser concluído por motivo de desistência da parte. Neste caso, tínhamos uma pessoa física (recorrente) proprietária de terreno, que havia alugado este terreno a uma empresa, que então o explorou comercialmente como cemitério. Dessa forma, visava o afastamento da cobrança do IPTU, sob a alegação de que a regra de imunidade sobre os templos alcançaria o próprio cemitério – seria imunidade objetiva, a qual teria que ser reconhecida independentemente da condição do proprietário.

No voto do Ministro Joaquim Barbosa, que foi acompanhado pela maioria, restou consignado que não seria possível o reconhecimento da imunidade, na medida em que a propriedade do cemitério não pertencia a entidade religiosa, nem o produto da exploração econômica dos jazigos era revertido para o atendimento de finalidades essenciais de uma instituição religiosa. Novamente, a caracterização da imunidade em estudo como subjetiva.

3.3 Alcance da norma contida no § 4º do art. 150 da Constituição Federal

O parágrafo 4º do art. 150 da Constituição estabelece que as imunidades tributárias das entidades religiosas compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às suas finalidades essenciais.

Talvez neste ponto seja importante, antes de mais nada, elucidar uma premissa fundamental para o entendimento da matéria, que é a compreensão da expressão “finalidades essenciais”. O que se deve entender por uma finalidade essencial, à qual o patrimônio, a renda e os serviços devem estar relacionados, para que a entidade desfrute da imunidade tributária? Qual é, afinal, o propósito das entidades religiosas no mundo atual?

A resposta, a nosso ver, pode ser dada com base em uma visão restrita ou em uma visão ampla do papel que as entidades religiosas exercem dentro da sociedade. Um pensamento apressado leva à conclusão de que a finalidade essencial da entidade religiosa é apenas a que está relacionada diretamente ao culto, às orações, enfim, ao exercício de um conjunto de atos litúrgicos praticados pelos fiéis, no interior dos templos.

No entanto, essa não nos parece a melhor interpretação do termo utilizado no texto constitucional. Analisando, de uma forma imparcial e sem preconceitos, o papel exercido

pelas entidades religiosas junto à sociedade, vê-se que a sua essência, o seu âmago, a sua razão existencial, não está apenas na liturgia que é realizada no interior do templo, mas também no conjunto de atividades desenvolvidas cotidianamente na sociedade, tomando por mola propulsora os ensinamentos, as orações, e a fé professada no templo.

No mesmo sentido se posicionou Roque Antonio Carrazza²⁵, ao afirmar que a expressão “finalidades essenciais” se referiria “à prática dos atos litúrgicos, à divulgação das crenças da Igreja (proselitismo religioso), à orientação espiritual dos fiéis, à formação dos ministros da entidade religiosa e ao exercício de atividades filantrópicas e de assistência social, que põem em ação os ensinamentos doutrinários da confissão religiosa.”

Não foi outra a conclusão de Marilene Talarico Martins Rodrigues²⁶, em lição que, muito embora fizesse referência às entidades assistenciais, é plenamente aplicável às entidades em estudo:

“(...) a teleologia das imunidades tributárias para as entidades mencionadas nos arts. 150, VI, c e 195, §7º, da CF, foi de estimular a sociedade a colaborar com o Poder Público, no atendimento de necessidades básicas da sociedade, principalmente, nas áreas de educação, saúde e assistência social, que o constituinte considera de especial relevo, suprimindo as insuficiências do Estado na efetivação desses direitos sociais, possibilitando melhores condições de vida aos cidadãos necessitados, direitos que tendem a realizar a igualdade de situações desiguais e valem como pressupostos de garantia de direitos individuais, na medida em que criam condições materiais para auferimento desses direitos.”

Pode-se até afirmar que uma igreja que esteja circumspecta às atividades realizadas dentro do templo, certamente está fadada ao fracasso, ao desaparecimento. Desta forma, torna-se essencial que a fé se exteriorize e se materialize em ações práticas, difundidas no seio da sociedade.

Não por outra razão que é tão grande o esforço altruísta dessas entidades pela realização de obras sociais, de solidariedade social, de filantropia, de caridade, de gestão de hospitais, de assistência a idosos, a crianças carentes, a deficientes, aos que se encontram em situação de miserabilidade, de orientação espiritual a encarcerados, etc. Todas estas são

²⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 30

²⁶RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *As imunidades das Instituições Religiosas – Templos e Instituições de Assistência Social*, in MARTINS. Ives Gandra da Silva (coord). *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 50.

finalidades essenciais das entidades religiosas, por darem concretude aos seus ideais e à sua doutrina.

E o atingimento destas finalidades, por beneficiar a sociedade de forma geral, é algo desejado pela Administração Pública, pois vai ao encontro dos objetivos basilares da nossa República, previstos no art. 3º da Constituição, a saber: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, através de uma busca constante pela melhoria da qualidade de vida dos mais necessitados, material e espiritualmente, a erradicação ou, quando menos, a diminuição da pobreza e da marginalização, a luta pelo fim das desigualdades, das discriminações e dos preconceitos de qualquer tipo.

Feita esta premissa, é fundamental analisar o dispositivo constitucional, decompondo, resumidamente, cada um dos institutos que nele são apresentados – patrimônio, renda e serviços – os quais devem estar relacionados às chamadas finalidades essenciais das entidades religiosas, para que então se outorgue a imunidade tributária.

O patrimônio de uma entidade religiosa nada mais é senão o conjunto de bens móveis e imóveis, corpóreos e incorpóreos, e de direitos a ela pertencentes, economicamente apreciáveis. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins²⁷:

“(...) o patrimônio, objeto tutelado pela norma de imunidade constitucional, deve ser entendido como todo o conjunto de bens e direitos da entidade. O patrimônio não é algo divisível, é uno, cada entidade possui um único patrimônio, que compreende os seus direitos, bens e propriedades imóveis. Não faz sentido reduzir o conceito de patrimônio apenas àquela parcela correspondente à propriedade do templo, ou seja, onde está edificada a igreja”

O conceito de renda vem definido de forma implícita na própria Constituição Federal, devendo ser entendido como todo e qualquer acréscimo patrimonial (saldo positivo) apurado mediante o cotejo entre ingresso de receitas e deduções permitidas na legislação, em um determinado lapso temporal. As rendas passíveis de serem tributadas seriam as que fossem percebidas pelas entidades religiosas através dos dízimos, das esmolas, doações espontâneas, ofertórios, as que decorressem da prestação de serviços dos quais houvesse contrapartida financeira, e ainda o valor percebido através de aplicações e rendimentos financeiros. Obviamente a tributação se exerceria desde que, ao final de um ciclo temporal, fosse

²⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A imunidade tributária das entidades de assistência social e a exegese do §4º do art. 150 da CF/88*, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 83, São Paulo, 2002.

verificado superávit entre o ingresso dessas receitas e o abatimento das deduções previstas na legislação.

Serviço, em síntese, é a realização de uma atividade humana em proveito de outrem, sem relação de subordinação, que possa ser mensurada economicamente e de cuja realização haja uma contrapartida financeira. Nesse sentido, os serviços prestados por entidades religiosas passíveis de serem tributados, obviamente desde que remunerados em pecúnia, seriam os que estivessem relacionados à celebração de cerimônias, como batizados, casamentos, funerais, missas, e mesmo shows realizados em proveito de alguma causa, por exemplo. Em todos os exemplos dados, há uma efetiva realização de atividade humana em proveito de alguém, cuja contrapartida financeira é passível de ser mensurada economicamente. No entanto, o Estado não possui competência para exercer a tributação sobre essas atividades, tendo em vista que elas se relacionam às finalidades essenciais das entidades religiosas.

À primeira vista, o dispositivo constitucional parece restringir as imunidades aos impostos que incidam sobre esses fatos jurídico-tributários reveladores de riqueza (auferimento de renda, prestação de serviços, manutenção de patrimônio) que estejam vinculados às ditas finalidades essenciais das referidas entidades.

Com toda a certeza, as entidades religiosas, em uma interpretação literal do dispositivo constitucional, estariam imunes relativamente ao IPTU incidente sobre os templos, ao ISS que incidisse sobre a prestação de serviços religiosos, como, por exemplo, a celebração de casamentos, decoração de templos, etc., ao IRPJ que incidisse sobre doações, contribuições, dízimos e oferendas, ao IPVA incidente sobre a propriedade de veículos automotores utilizados como meio de locomoção para a realização das atividades inerentes a essas instituições, ao ITBI, pela transmissão de bens imóveis, etc.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal vem conferindo uma interpretação mais extensiva ao § 4º do art. 150 da CF, para desdobrar a regra de imunidade também para outros impostos cujos fatos jurídico-tributários não se acham presentes nas previsões do mencionado §4º, sob o fundamento de que a imposição dessas cobranças acabaria por comprometer a eficácia dos serviços prestados, desfalcaria o patrimônio e desvirtuaria a regular aplicação das rendas no atendimento das finalidades essenciais das entidades assistenciais. Entendimento que pode ser aplicado sem prejuízo algum às entidades de caráter religioso. Confira-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido. (RE 203755, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 17/09/1996, DJ 08-11-1996 PP-43221 EMENT VOL-01849-08 PP-01727)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido. (RE 243807, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 15/02/2000, DJ 28-04-2000 PP-00083 EMENT VOL-01988-08 PP-01529)

No mesmo sentido, registra-se a lição de Fabiana Del Padre Tomé²⁸:

“(...) considerados os direitos constitucionalmente assegurados de liberdade de crença e de culto, temos por inafastável a abrangência, pela imunidade tributária, de todas as parcelas patrimoniais e financeiras de titularidade do templo de qualquer culto, destinados à consecução de seus objetivos religiosos. Disso decorre outra consequência jurídica: a de que referida imunidade não se limita aos impostos que tenham em sua hipótese de incidência o fato de “ser proprietário”, “auferir renda” ou “prestar serviços”. Trata-se de imunidade subjetiva, e que, portanto, veda a oneração, por meio de impostos, de determinada entidade (...) nenhum imposto pode recair sobre seus bens e rendas.”

Nesta linha de entendimento, as entidades religiosas seriam imunes à tributação de qualquer imposto, além do ISS e dos contidos no capítulo III do CTN (Impostos sobre o Patrimônio e a Renda) – desta forma, estaria imune ao IOF que incidisse sobre rendimentos decorrentes das suas aplicações financeiras, II, IE, IPI, impostos extraordinários que porventura fossem instituídos.

Abrindo um parêntese, vale ressaltar, neste ponto, o julgamento emblemático ocorrido no STF dos Embargos de Divergência no RE 210.251, em que se discutiu a imunidade sobre o ICMS que seria devido por entidade de assistência social, por força do comércio de pães por ela mesma produzidos. Ao final, prevaleceu o entendimento firmado no voto-condutor do Min. Gilmar Mendes, de que deveria ser reconhecida a imunidade, por mais que o valor do

²⁸TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Imunidade do Patrimônio, Rendas e Serviços relacionados às Atividades Essenciais dos Templos de Qualquer Culto*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidade das instituições religiosas*, São Paulo: Noeses, 2015, p. 133.

imposto fosse repassado ao consumidor final no preço da mercadoria, tendo em vista que o pagamento do imposto poderia comprometer o exercício das finalidades próprias da entidade. Ademais, consignou-se que o reconhecimento da imunidade teria relevância jurídico-econômica para a entidade, para fins de concorrência e para ampliar a eficiência dos serviços prestados.

Com efeito, existe uma presunção que milita em favor das instituições religiosas: a presunção *juris et de jure* de que vertem as suas receitas no implemento das suas finalidades essenciais. Portanto, a imunidade constitucional visa impedir que as instituições religiosas passem a destinar para o adimplemento de obrigações tributárias valores que seriam empregados naturalmente na consecução desses objetivos que foram privilegiados no texto constitucional.

Na verdade, o que a norma do art. 150, §4º exige é que haja um fato jurídico, do qual possa se extrair um signo presuntivo de riqueza, e que tal fato esteja relacionado ao cumprimento de uma finalidade essencial da entidade religiosa. Não havendo essa relação – e o ônus da prova compete ao Fisco, como resta consolidado na jurisprudência do STF – cessa a imunidade.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. **O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade.** Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 800395/ES, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, 1ª Turma, p. em 14/11/2014) (gn)

Em outras palavras, se se consegue provar que determinada instituição não aplica as receitas decorrentes do rendimento das suas aplicações financeiras na realização de objetivos institucionais, mas sim as desvirtua, para locupletamento pessoal dos seus líderes, ou ainda, utiliza o imóvel do templo para finalidades outras, contrárias aos preceitos da instituição, o Estado passa a adquirir competência para cobrar os tributos correspondentes.

Como dito anteriormente, a imunidade em estudo é subjetiva, pois recai sobre uma pessoa em específico, e não sobre um bem imóvel. A razão de ser desta classificação é clara: somente as entidades possuem personalidade jurídica, portanto, somente elas podem praticar os fatos jurídicos geradores de riquezas tributáveis.

Sendo a imunidade subjetiva, conclui-se que todo o conjunto de bens e de receitas de titularidade das entidades religiosas estão abrangidos pela norma imunizante, desde que sejam instrumento para a realização das finalidades essenciais. E nesta afirmativa se incluem o templo e todos os imóveis contíguos, ou que sejam auxiliares ao exercício da atividade religiosa (casas paroquiais, locais de reunião, conventos, mosteiros, escolas de formação de padres, bispos, presbíteros e as edificações similares que se verifiquem nas demais denominações religiosas). Em todos esses lugares são exercidas atividades que dão suporte à realização do culto, e que, portanto, atendem aos fins colimados por essas instituições.

Permitir a tributação sobre referidos imóveis equivaleria a embaraçar o funcionamento das instituições religiosas por vias reflexas, o famoso “dar com uma mão para tirar com a outra”, o que, obviamente, não foi o intuito do legislador constituinte.

Neste ponto, importante colacionar algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, que demonstram como tem enfrentado a matéria.

No julgamento do RE 221.395, RE 886.224-AgR, e no ARE 895.972-AgR, a título de exemplos, o Supremo decidiu por estender a imunidade sobre o imóvel utilizado como residência do padre ou pastor, por entender, com acerto, que a não-tributação sobre referido imóvel era uma das formas de viabilizar e de não embaraçar o exercício da atividade religiosa.

Por ocasião do julgamento do RE 470.520-SP, e ainda, v.g., do ARE 759.977-RJ, o Supremo reconheceu que a condição de um imóvel estar vago, sem edificação ou em construção não seria suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade, vez que não seria possível ao Fisco provar a tredestinação no uso do imóvel pela entidade religiosa.

Outro julgamento que merece destaque foi o RE 325.822, cuja ementa se transcreve:

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 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. (RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min.

GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246)

Neste julgado, o Supremo, por maioria de votos, decidiu que as receitas decorrentes do aluguel a terceiros de imóveis que fossem de propriedade de entidades religiosas também estariam acobertadas pelo manto da imunidade. Prevaleceu a ideia de que a imunidade deve ser estendida para todos os fatos jurídicos dos quais se possam extrair riquezas que viabilizem o exercício e o desenvolvimento das atividades religiosas.

Essa linha de entendimento foi consagrada com a edição da Súmula Vinculante nº 52, que enuncia: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.”

No mesmo sentido, o Min. Marco Aurélio de Mello afirma:

“A Carta busca impedir obstáculos de ordem econômico-financeira ao exercício dessas liberdades fundamentais. Considerado esse propósito e afastada a interpretação literal, deve ser implementada aplicação do preceito voltada a proteger da imposição fiscal quaisquer bens e serviços vinculados às atividades essenciais das entidades religiosas. O Supremo tem adotado essa perspectiva na interpretação do § 4º do artigo 150, assentando que a imunidade não se restringe aos imóveis destinados especificamente ao exercício do culto, mas a todo patrimônio, renda e serviços vinculados, ainda que indiretamente e de forma complementar, à manutenção das entidades religiosas.”(trecho de voto extraído do RE 595.676, Rel. Min. Marco Aurélio Mello, STF, julgado em 08.03.2017).

Esta, aliás, foi a mesma conclusão a que chegou Roque Antonio Carrazza²⁹, quando afirma:

“De fato, não faria o menor sentido que os cultos tivessem recebido da ordem jurídica tamanha proteção e as Igrejas, que afinal os viabilizam, vissem onerados com impostos os meios financeiros que os possibilitam. Relembramos que o que caracteriza o ânimo de lucro não é a mera obtenção de rendas (qualquer que seja a sua origem), mas a sua obtenção com o fito de reparti-las. Dito de outro modo – mais técnico, o lucro objetivo (a obtenção de rendas) não alui a imunidade tributária em pauta; o que a afasta, sim, é o lucro subjetivo (a atribuição das rendas entre os dirigentes da Igreja), que – este sim – tipifica ânimo de lucro.”

De todo o exposto, resta claro que a norma constitucional que disciplina a imunidade tributária em análise, quando faz menção às finalidades essenciais, como bem observa

²⁹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 857-860

Luciano Amaro³⁰, diz respeito à destinação que é dada às rendas obtidas pela entidade, e não propriamente à natureza da renda; vale dizer, sendo o conjunto de bens e de receitas vertidos no atendimento das finalidades essenciais da entidade, a imunidade deve ser reconhecida.

Ainda com fundamento nas lições do supracitado doutrinador, seria um equívoco do intérprete da Constituição supor que “patrimônio, rendas e serviços” relacionados às finalidades essenciais fossem apenas aqueles produzidos com base nos estatutos sociais das entidades religiosas, na medida em que as atividades que lá são indicadas, no mais das vezes, são fonte de despesas, e não de recursos.

Daí surge a necessidade de as entidades religiosas desfrutarem da imunidade tributária também em relação a outros fatos econômicos exercidos no exterior dos templos, vez que são eles, em princípio, fonte de recursos que serão empregados no atendimento dos seus objetivos.

4. Entidade religiosas na condição de locatárias de imóveis

Como já tivemos a oportunidade de demonstrar, a imunidade tributária em análise alcança todo o conjunto de bens e de receitas auferidas pelas entidades religiosas, ainda que indiretamente relacionados ao exercício do culto, pois há uma presunção que milita em favor dessas entidades de que elas aplicarão esse patrimônio e essas receitas no implemento das suas finalidades essenciais.

Com base neste fundamento, demonstrou-se que os imóveis destinados ao culto, e até mesmo os imóveis de propriedade das entidades religiosas que estiverem alugados a terceiros são imunes ao IPTU, porque, muito embora não sejam utilizados diretamente no exercício do culto, servem como fonte de receitas que, posteriormente, serão revertidas no culto e em todas as demais atividades desempenhadas por essas entidades junto da sociedade. Aliás, nunca é demais lembrar que este entendimento foi consagrado com a edição da Súmula Vinculante nº 52 do STF, que diz:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.”

³⁰AMARO, Luciano. *Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), *Imunidades Tributárias – Pesquisas Tributárias*, vol. 4, São Paulo: CEU/RT, 1998, p. 143/51

Porém, há outra questão controversa que precisa ser analisada nesta monografia. Diz respeito a um outro cenário comumente encontrado, qual seja, entidade religiosa figurando na condição de locatária de imóvel utilizado no exercício do culto. Neste caso, a entidade religiosa desfruta da imunidade tributária?

Inicialmente, vamos à análise da regra-matriz de incidência tributária do IPTU, o que será útil para o entendimento dessa questão, que não é simples. Pois bem. O IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – é tributo de competência dos Municípios, nos termos do art. 156, I, da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional, explicitando o preceito constitucional, estabelece, no seu art. 32, que o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Com base no enunciado do art. 32 do CTN, é possível verificar que a materialidade do IPTU é formada por um dos seguintes fatos jurídicos: aquisição da propriedade, da posse ou do domínio útil de imóvel urbano. Portanto, figura na condição de sujeito passivo o proprietário, o possuidor ou o titular do domínio útil do imóvel, contra o qual será feito o lançamento do tributo pelo sujeito ativo (o Município).

O locatário de imóvel não figura na condição de sujeito passivo do IPTU, pois não é proprietário, nem titular do domínio útil. Com efeito, o locatário exerce a posse direta do imóvel, mas, como já restou consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não é contribuinte do IPTU, pois não exerce *animus domini* sobre o imóvel. A posse tributável pelo IPTU é a posse *ad usucapionem*, mediante a qual se verificam os atributos da propriedade, qual seja a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, jamais a posse precária, que se verifica numa locação simples.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. ILEGITIMIDADE AD CAUSAM DO LOCATÁRIO. PRECEDENTES. 1. O locatário é parte ilegítima para litigar sobre questões que envolvam o pagamento do IPTU, pois não se enquadra no conceito de contribuinte ou responsável tributário (art. 121 do CTN). 2. Agravo regimental não-provido.

(...) A existência de cláusula contratual imputando ao locatário a obrigação pelo pagamento do tributo não altera tal entendimento, já que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento da exação não podem ser opostas à Fazenda (art. 123 do CTN).

(AgRg no REsp 705.377, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., STJ, j. em 02.12.2008, p. em 17.12.2008)

A mesma posição foi consagrada com a edição da Súmula 614 do STJ, a enunciar que “O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos.”

No mesmo sentido, vale a pena trazer a lição de Aires F. Barreto³¹:

"(...) É bem de ver, no entanto, que a escolha não pode recair sobre qualquer possuidor. É mister que se trate de posse ad usucapionem, pena de não se lhe poder atribuir a qualidade de contribuinte do imposto (o locatário e o comodatário, por exemplo, não têm posse ad usucapionem). Dito de outro modo, é indispensável que se trate de posse que, por suas características, possa conduzir à propriedade. O preceito do CTN que versa a sujeição passiva do IPTU não inova a Constituição, 'criando por sua conta' um imposto sobre a posse e o domínio útil. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa." Corolário desse entendimento é ter por inválida a eleição dos meros detentores de terras públicas como contribuintes do imposto."

Portanto, não existe nenhum dispositivo legal que atribua às entidades religiosas a responsabilidade pelo pagamento do IPTU, nas hipóteses em que figurarem como locatárias de imóveis utilizados para o exercício do culto, estando já consolidado no STJ o entendimento de que apenas o proprietário ou o possuidor com *animus dominii* podem figurar na condição de sujeito passivo, por revelarem capacidade contributiva.

Se a questão se encerrasse aqui, não haveria maiores problemas, pois não estaríamos sequer a discutir tema relacionado à imunidade tributária, mas sim à própria fenomenologia da incidência do IPTU. Locatário não se enquadra no critério pessoal da regra matriz de incidência do IPTU, pois não pratica nenhum dos fatos qualificados pela lei como aptos a instaurar a relação obrigacional. O proprietário-locador, este sim, é o sujeito passivo do IPTU, e o Fisco, autuando-o, nada mais faz senão exercer as suas prerrogativas atribuídas pela CF.

Entretanto, é sabido que, na praxe dos contratos de locação, costuma ser formalizada uma cláusula transferindo ao locatário a responsabilidade pelo pagamento de taxas e do IPTU incidente sobre o imóvel locado. Aliás, a previsão dessa cláusula é facultada pela própria Lei de Locação (Lei nº 8.245/91).³²

³¹BARRETO, Aires Fernandino. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord), *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed., São Paulo:Saraiva, 2001, p. 736.

³²Lei 8.245/91: Art. 22. O locador é obrigado a:

É certo que as cláusulas contratuais que transferem o encargo relativo ao pagamento do IPTU ao locatário não podem, em caso de inadimplemento, ser opostas contra o Fisco no intuito de se modificar responsabilidade tributária, que é definida de acordo com a previsão de sujeição passiva indicada na lei. Essa é a disposição do art. 123 do CTN, que enuncia:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Na hipótese de inadimplemento por parte do inquilino, a autoridade fiscal municipal certamente lavra o auto de infração em face do proprietário-locador, pois a lei atribui a ele a condição de sujeito passivo do IPTU. Não obstante, o locador passa a ter a faculdade de ajuizar ação regressiva em face do locatário, por força do descumprimento contratual.

No nosso entendimento, ainda que não exista vedação legal na transferência do encargo do IPTU ao locatário, essa medida acaba por resultar, ainda que por vias oblíquas, em uma afronta à imunidade tributária, quando o locatário for entidade religiosa.

O Poder Judiciário já teve a oportunidade de decidir esta matéria, como se observa no seguinte julgado proferido no Tribunal de Justiça de São Paulo:

ACÇÃO DE RITO ORDINÁRIO IPTU Município de São Paulo Locação de imóvel para servir de templo religioso Pretensão voltada ao reconhecimento de imunidade e isenção Hipóteses, contudo, não caracterizadas Sob o ponto de vista constitucional (CF, art. 150, VI, “b”), a conclusão é de que a Igreja deve arcar com o IPTU previsto no contrato de locação, pois, na qualidade de locatária, não faz jus à imunidade tributária sobre imóvel que não é de sua propriedade Quanto à isenção, decisivo é saber que na data do fato gerador não havia no imóvel locado qualquer atividade religiosa, sendo a instalação posterior irrelevante para caracterização do direito Inteligência do art. 7º, da Lei n. 13.250/01 Sentença de improcedência que merece subsistir Recurso improvido. (Ap. Cív. 0034738-35.2012.8.26.0053, Rel. Des. Paulo Dimas Mascaretti, 2ª Câmara Extraordinária de Direito Público, TJ-SP, p. em 08/06/2015)

Na ementa acima transcrita, o Tribunal negou provimento ao apelo da entidade religiosa, afirmando que ela não faria jus à imunidade tributária por estar na qualidade de locatária do bem imóvel e, portanto, não teria praticado o fato gerador do IPTU. O entendimento parte da premissa que a entidade religiosa, ao se comprometer a respeitar as

VIII - pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, **salvo disposição expressa em contrário no contrato** (gn)

cláusulas contratuais (princípio do *pacta sunt servanda*), estaria também obrigada a assumir a obrigação tributária.

Como já afirmamos, a imunidade tributária em análise é subjetiva, isto é, beneficia determinada pessoa, na medida em que esta pessoa pratica os fatos sociais que instaurariam obrigações tributárias, não estivesse ela albergada pelo preceito imunizante, que produz efeitos anteriormente ao momento da incidência. Analisando a questão por este prisma, de fato as entidades religiosas não poderiam invocar a extensão da imunidade sobre o IPTU nos casos em que figura como locatária.

Todavia, nos parece que a análise da questão por esse ângulo é superficial, tendo em vista que o estudo das imunidades está pautado, antes e acima de tudo, em princípios e valores que conformam a ordem constitucional.

A nosso ver, a intenção do legislador constituinte foi a de promover a mais ampla desoneração tributária para as entidades religiosas, por forma a evitar qualquer forma de embaraçamento da sua atividade, que certamente ocorreria caso estivessem elas sujeitas ao recolhimento de tributos, na medida em que se veriam privadas de recursos financeiros passíveis de serem empregados nas suas finalidades essenciais. A desoneração surge então como instrumento voltado à efetivação de direitos e garantias individuais, a começar pela própria liberdade religiosa, e ainda como expressão da autonomia e da independência assegurada a essas entidades no texto constitucional.

Contudo, a transferência, ainda que por via contratual, da responsabilidade pelo recolhimento do IPTU às referidas entidades vai na contramão desses princípios consagrados no texto constitucional, vez que, por vias reflexas, atrapalha o regular funcionamento e a livre gestão das finanças das entidades religiosas. Teríamos como que uma relativização da garantia da imunidade tributária, na medida em que, por imposição contratual, parcela do patrimônio e das receitas auferidas mediante a prestação de serviços estaria sendo destinada ao pagamento de tributos, o que, a toda evidência, não foi desejado na Constituição.

Há que se ter um olhar para a realidade dos fatos. Entidades religiosas que sejam incipientes, com reduzido número de fiéis, certamente não têm condições de exercer o culto e de professar a fé senão em imóveis alugados, dada a ausência de condições financeiras de ter o imóvel próprio. Ora, não nos parece razoável que essas entidades devam estar submetidas

ao recolhimento do IPTU, ainda que por imposição contratual, enquanto que outras, de maior porte, não estão, podendo exercer com maior eficácia os seus propósitos. Há, efetivamente, uma ofensa ao princípio da igualdade, como bem foi reconhecido em acórdão prolatado no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“(…) Com efeito, sintetizando o caso em concreto, de um lado temos as organizações religiosas que são proprietárias dos locais em que realizam os seus cultos, imóveis imunes à incidência do IPTU; e de outro, as entidades religiosas de menor porte, que professam sua fé em edifícios alugados ou cedidos, as quais, comumente, respondem pelos encargos incidentes sobre o imóvel. Verifica-se, assim, a existência de situações equivalentes, templos e atividades relacionadas ao culto, que são tratadas de forma diferenciada, sem qualquer justificativa séria, legítima ou razoável. O legislador municipal aqui, portanto, não visou instituir um tratamento desigual entre os contribuintes do IPTU, promovendo, ao contrário, um tratamento isonômico às entidades religiosas, independentemente da capacidade econômica que possuam.” (excerto de voto lavrado pelo Des. Moacir Peres na ADI nº 2253861-24.2016.8.26.0000, Órgão Especial do Tribunal de Justiça, j. em 31/05/2017).

Ademais, é importante ter em conta que a anuência a um contrato de locação em que esteja prevista cláusula de transferência do encargo relacionado ao recolhimento do IPTU por parte das entidades religiosas é, talvez em quase todas as situações, uma escolha inevitável: ou aceitam a cláusula, ou ficam impossibilitadas de exercer o culto pela ausência de templo; ou aceitam a cláusula, ou o proprietário, naturalmente, opta por locar o imóvel a outro tipo de empreendimento.

Atentos a essa situação, diversos municípios passaram a instituir hipóteses de isenção tributária de IPTU para os imóveis alugados a entidades religiosas, como forma de lhes conferir algum grau de proteção jurídica, como é o caso do próprio Município de São Paulo.³³

Novamente, faz-se importante destacar a diferença entre os dois institutos: isenção é norma jurídica prevista em lei que atua em contraposição à norma instituidora do tributo, mutilando algum dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, delimitando o âmbito de incidência; ao passo que imunidade é norma contida no plano constitucional, que delimita, no nascedouro, as competências outorgadas aos entes federativos para instituírem tributos.

³³A Lei Municipal nº 13250/2001 estabelece, no seu art. 7º:

Art. 7º - Ficam isentos dos Impostos Predial e Territorial Urbano os imóveis utilizados como templo de qualquer culto, desde que:

I - comprovada a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador, conforme regulamento;

II - apresentado contrato de locação ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente.

Parágrafo Único - Esta isenção se aplica unicamente às áreas efetivamente utilizadas na prática de culto religioso.

Porém, a nossa opinião é a de que a outorga de isenção, neste caso, apresenta-se como uma solução paliativa para o problema, tendo em vista que (i) não é uniforme em todo o território nacional, e a questão da desoneração tributária das entidades religiosas, dado o seu caráter constitucional e principiológico, pede por soluções equânimes; (ii) a isenção é uma norma jurídica carregada de certa instabilidade, na medida em que, se não for concedida, por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada a bel-prazer dos Municípios, a teor do que prevê o art. 178 do Código Tributário Nacional.

Feitas estas considerações, nos parece salutar e pertinente a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 200/2016, da relatoria do então Senador Marcelo Crivella, ainda em tramitação, cuja proposta é acrescentar o § 1º-A ao art. 156 da Constituição Federal, para prever a “não incidência” sobre templos de qualquer culto do IPTU, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade tributária sejam apenas locatárias do bem imóvel.

Muito embora o enunciado da proposta faça alusão à “não-incidência” tributária, talvez por falta de técnica do legislador, não há dúvidas de que o intuito é criar hipótese de imunidade. É importante observar que a imunidade, neste caso, pode ser considerada mista, pois alcança determinada pessoa em função de um bem ou fato social. É precisamente o que ocorre na hipótese. A imunidade a ser inserida no texto constitucional teria, ao mesmo tempo, um aspecto objetivo e um subjetivo: objetivo porque concedida em função de um bem imóvel, subjetivo por depender de uma relação jurídica firmada entre o terceiro proprietário-locador, a quem a lei atribui a sujeição passiva do IPTU, e a entidade religiosa, a quem é transferido o encargo financeiro por força de cláusula contratual.

A imunidade, desta forma, retiraria dos Municípios a competência para promover a cobrança do tributo em face do proprietário enquanto perdurasse essa situação fática, que deveria ser anualmente comprovada junto à autoridade administrativa. De forma que, cessando o contrato de locação firmado com entidade religiosa, o Município readquiriria competência para lançar o tributo contra o proprietário.

Este enunciado prescritivo, ao que nos parece, serviria de complemento à regra do art. 150, VI, ‘b’ da Constituição, conferindo maior proteção jurídica às entidades religiosas em uma situação que por muitas delas é comumente vivenciada.

Além do mais, conferiria maior uniformidade no tratamento da matéria em todo o território nacional, além de maior estabilidade temporal quanto à desoneração tributária das

entidades, na medida em que as cláusulas de imunidade, por serem instrumentos voltados à efetivação de direitos e garantias individuais, não são passíveis de serem alteradas nem mesmo por emendas constitucionais, a teor do que prevê o art. 60, § 4º da Constituição Federal.

5. Exercício de atividade mercantil por parte das entidades religiosas

Um tema que merece especial atenção dentro do estudo das imunidades tributárias das instituições religiosas é o fenômeno da exploração comercial por parte dessas entidades, em outras palavras, a realização de atividades mercantis que, à primeira vista, podem parecer estranhas aos seus objetivos institucionais.

Os exemplos são muitos, e em diferentes nichos de mercado. Nas instalações do *Mosteiro de São Bento*, tão conhecido na cidade de São Paulo, comercializam-se pães, doces e até licores produzidos pelos monges beneditinos. Nos dias correntes tornou-se usual até a realização de *shows* musicais por parte de padres, através dos quais se cobram cachês de quantias vultosas. Existe hoje no Brasil e em todo o mundo uma propagação de filmes, livros e de *cd-rom's* produzidos por entidades religiosas, peças de artesanato, artigos religiosos, diversos canais na *tv* aberta. Ademais, muitas vezes se tem notícia da abertura de instalações comerciais ligadas a essas entidades, como estacionamentos em terrenos vazios, cafés, livrarias, museus, etc.

Coloca-se novamente a questão: estes fatos econômicos são abrangidos pela norma constitucional de imunidade tributária em estudo?

No nosso entendimento, coerentes com o que foi exposto no capítulo anterior, não existe óbice para que as entidades religiosas desfrutem da imunidade tributária também em relação a esses fatos econômicos. Para chegar a essa conclusão, faz-se necessária uma interpretação teleológica da norma constitucional – o objetivo da norma não é circunscrever a imunidade às receitas originadas de fatos ocorridos no interior dos templos, até porque, como dito anteriormente, as atividades desenvolvidas no interior desses templos jamais produziriam receitas suficientes para a manutenção e estruturação de toda a ordem religiosa e custeio das atividades assistenciais.

A bem da verdade, o que a norma está a determinar é que qualquer fato econômico produzido por essas entidades está ao alcance da regra de imunidade, desde que as receitas auferidas sejam vertidas tão somente ao implemento das finalidades essenciais. Ou por outra: desde que não se comprove destinação irregular para fins estranhos aos fins próprios de uma entidade religiosa, o Estado não adquire competência para tributar essas riquezas.

Neste ponto, é relevante a lição de Regina Helena Costa, que afirma que se deve analisar, em cada caso concreto, se as receitas auferidas mediante o exercício das atividades atípicas são destinados à consecução das finalidades essenciais. Desse modo, teríamos apenas uma hipótese possível: ou a entidade desenvolve atividades atípicas, mas destina as receitas auferidas à realização das finalidades essenciais, e nesse caso goza da imunidade; ou desenvolve atividades atípicas, mas não consegue comprovar que as receitas tenham sido destinadas às finalidades essenciais, não fazendo jus à imunidade. Confira-se:

“(...) se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no §4º do art. 150. **Pensamos que o 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.** Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.”³⁴

Deve-se propiciar às entidades religiosas todos os meios para que atinjam as suas finalidades, tanto as relacionadas à realização do culto, como as que, tomando o culto como mola propulsora, afetam toda a sociedade, a exemplo das obras de caridade, educação, assistência a enfermos, a dependentes químicos, etc., que também são metas perseguidas pelo Estado.

A imunidade, neste sentido, impõe como que uma atuação negativa do Estado, retirando-lhe faixas de competência tributária como forma de evitar que atrapalhe, por meio da imposição de tributos, o livre exercício das entidades religiosas e a difusão dos seus valores e dos seus objetivos no seio da sociedade, algo que não se confunde com o fomento, com um aporte positivo nas suas atividades, o que é vedado pelo texto constitucional.

Portanto, o que se afirma é que a imunidade abrange todo o espectro de atuação das entidades religiosas na sociedade, desde que elas comprovem destinar o seu patrimônio e

³⁴COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 175.

receitas ao implemento das suas finalidades essenciais. Nesse sentido, também as receitas obtidas mediante a prática mercantil, com a comercialização de livros, artigos de decoração, restaurantes, publicidade em canais televisivos, etc estão abarcadas pela regra imunizante, posto que as entidades, em princípio, as utilizarão para implementar os seus desígnios.

Concordamos com o professor Roque Antonio Carrazza³⁵, quando afirma que o § 4º do art. 150 da CF não versa sobre a origem dos recursos que são obtidos pelas entidades, mas sim sobre a destinação que lhes é dada. Vale dizer: não havendo a demonstração, por parte das autoridades públicas, a quem compete o ônus da prova, que as receitas obtidas nas atividades típicas e atípicas não estão sendo empregadas no regular atendimento das finalidades essenciais, a imunidade deve sempre ser garantida, como forma de evitar a ingerência estatal no exercício do culto e na liberdade religiosa.

Portanto, também as receitas auferidas mediante o exercício do comércio são imunes, tendo em vista que há presunção de que as entidades religiosas destinam-nas para o implemento das finalidades essenciais. É evidente que essa regra não é absoluta. Não se cogitaria, por exemplo, de garantir a imunidade sobre receitas auferidas pela comercialização de artigos que ofendessem preceitos religiosos, por uma questão até de bom-senso.

Por fim, uma última questão nos parece importante, e está relacionada ao transcurso de tempo que uma entidade religiosa leva para aplicar as receitas, sejam elas advindas de atividades típicas ou atípicas, na realização dos seus objetivos institucionais, e se isso de alguma forma impacta no gozo da imunidade tributária.

No nosso entendimento, a aplicação das receitas nas finalidades essenciais não precisa, necessariamente, ser imediata. A entidade religiosa, como qualquer empresa, tem plena liberdade e autonomia para gerir as suas finanças, obtendo a melhor rentabilidade, através de investimentos, aplicações, desde que se verifique, ao final de um ciclo temporal, a aplicação dessas receitas e demais rendimentos nos seus objetivos estatutários.

Nesse sentido, uma entidade religiosa que explore determinado ramo de atividade, digamos um restaurante, por exemplo, poderá optar por aplicar a receita obtida em um determinado período de tempo na abertura de outro restaurante em uma comarca vizinha, como forma de se fortalecer, maximizar os seus rendimentos e, por consequência, angariar

³⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p.890

mais recursos para obter um melhor resultado no implemento das suas finalidades essenciais. Desde que, ao final de um ciclo temporal, haja essa destinação, ela não perde a garantia da imunidade tributária.

Neste ponto, vale a pena citar mais uma vez CARRAZZA³⁶, quando afirma:

Uma igreja, um culto religioso, tem lucro? Não. Pode ter e convém que tenha superávit. (...) o lucro pressupõe o *animus distribuendi*, a intenção de distribuir aquilo que sobrou entre os dirigentes, entre os fundadores, entre os servidores. Já o superávit pressupõe a intenção de reinvestir. Portanto, o superávit de uma igreja não é um inimigo a ser perseguido, a ser eliminado. É um objetivo a ser alcançado, é sinal de boa administração. Quanto mais ganhos tiver uma igreja, mais ela terá condições de expandir o culto, de ganhar novos adeptos, de atingir o ideário de seus fundadores(...) Pode, sem dúvida, haver superávit. O que não pode haver é a distribuição do que foi obtido entre os dirigentes, entre os administradores, entre os fundadores.

Desta forma, como bem aponta o autor acima citado, as entidades religiosas não têm finalidade lucrativa, de forma que não estão voltadas à distribuição de lucros entre os seus dirigentes. Eventual distribuição de lucros confere à autoridade fiscal a presunção absoluta de que tais entidades não mais buscam reverter integralmente as suas receitas nas finalidades essenciais, sendo o caso de cassação da imunidade tributária, tendo em vista o abuso de forma na sua organização societária.

No entanto, as entidades podem ter superávit (resultado positivo advindo do confronto entre receitas e despesas). E, como restou demonstrado, podem utilizar esse superávit na expansão das suas atividades atípicas, no intuito de angariarem mais receitas que vão garantindo a manutenção da ordem religiosa ao longo do tempo e que, ao término de um ciclo temporal, acabam por ser empregadas diretamente nas suas finalidades essenciais.

6. Imunidade Tributária e Livre Concorrência

A imunidade na hipótese de exploração da atividade mercantil encontra outro obstáculo de natureza constitucional, que é o princípio da livre concorrência. O parágrafo 4º do art. 173 da Constituição Federal dispôs que a lei deve reprimir o abuso do poder

³⁶CARRAZZA, Roque Antonio. Palestra proferida na Associação dos Advogados de São Paulo em maio de 2014, disponível por escrito em <https://www.conjur.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao>

econômico que vise à dominação de mercados, à eliminação da livre concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

A garantia da livre concorrência, como manifestação que decorre da liberdade de iniciativa, é um princípio que conforma a ordem econômica nacional, nos termos do art. 170 da CF, e que visa assegurar o funcionamento da economia de mercado, através da livre atuação dos *players* econômicos, dentro de parâmetros outros estabelecidos no próprio texto constitucional – v.g., garantia da propriedade privada, defesa do meio ambiente, defesa dos direitos do consumidor -, os quais, competindo entre si, oferecem produtos e serviços e fixam preços.

Desta forma, como bem asseverou José Afonso da Silva, o princípio da livre concorrência tem por objetivo tutelar o sistema de mercado capitalista, protegendo-o contra iniciativas que tendam a uma concentração econômica e anti-social, o que se dará mediante intervenção do Estado.³⁷

A questão que se coloca é saber se as entidades religiosas, no exercício de atividades atípicas, explorando a atividade comercial como forma de angariar mais recursos para o implemento das suas finalidades essenciais, gozam de imunidade tributária e se o benefício da imunidade tributária implica numa violação ao princípio da livre concorrência.

Como tivemos a oportunidade de defender no capítulo anterior, a interpretação teleológica do texto constitucional conduz à conclusão de que as entidades religiosas desfrutam da imunidade tributária ainda que desempenhem atividades mercantis, desde que as receitas auferidas sejam integralmente destinadas à consecução dos seus objetivos institucionais.

No entanto, a partir do momento em que se garante às entidades religiosas ou mesmo às entidades de assistência social a imunidade sobre tributos que naturalmente incidiriam sobre receitas auferidas no exercício de atividade mercantil, cria-se um aparente desequilíbrio no mercado concorrencial, na medida em que as demais empresas que exploram o mesmo ramo de atividade não deixam de estar sujeitas à incidência tributária, tendo que destinar para o pagamento de carga tributária expressiva parcela do patrimônio que poderia estar sendo empregada em investimentos, aumento de funcionários, etc.

³⁷SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 713.

Regulamentando, a nível infra-constitucional, o § 4º do art. 173 da CF, a Lei 12.529/2011 estabelece, no seu art. 36, que constituem infração à ordem econômica, independentemente da existência de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou que possam produzir os seguintes efeitos: (i) limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; (ii) dominar mercado relevante de bens ou serviços; (iii) aumentar arbitrariamente lucros, e (iv) exercer de forma abusiva posição dominante.

Desta forma, há que se analisar em cada caso concreto se a exploração da atividade mercantil por parte de entidade religiosa viola a livre concorrência, isto é, se se enquadra em alguma das hipóteses previstas no supramencionado artigo. Portanto, há de verificar se existe, de fato, domínio de algum nicho de mercado de bens ou de serviços, se existe aumento arbitrário de lucros (o que, *a priori*, é um objetivo estranho às entidades de caráter religioso, as quais não visam repartir lucros entre dirigentes), em suma, se existe alguma atuação abusiva no mercado.

Neste ponto, importante a lição de Aires F. Barreto³⁸, quando afirma:

“(...) **salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência**, no mais as rendas podem ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional de imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar; custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.” (gn)

Vê-se, portanto, que a simples exploração de mercado por parte de entidade religiosa não é motivo suficiente para afastar a imunidade tributária que lhe é outorgada constitucionalmente. Há que se verificar de um lado (i) a integral destinação das receitas auferidas na prática comercial na realização de atividades essenciais ao seu objeto social, e, de outro lado, (ii) a ausência de quebra da livre concorrência, que deve ser analisada caso a caso mediante a verificação da presença de alguma das hipóteses previstas no art. 36 da Lei 12.529/2011.³⁹

³⁸BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62.

³⁹ Entendimento contrário ao que é defendido por Ives Gandra da Silva Martins, quando afirma “(...) se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos, (...) Ora, o Texto Constitucional atual objetivou (...) eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas

Esta posição também é defendida por Diego Bonfim⁴⁰, quando afirma:

“(...) Com isso, já se percebe que não há como, *a priori*, se vedar o reconhecimento da imunidade, mesmo que se esteja diante do exercício de atividade econômica pelas entidades imunes. Havendo transferência integral dos recursos auferidos no desenvolvimento das atividades econômicas, haverá, pelo menos numa primeira análise, direito à imunidade. É que a simples diferença de carga tributária entre concorrentes não autoriza a inferência de que haverá, no caso, distúrbio concorrencial. Mesmo que haja concorrência entre entes imunes e comerciantes não abrangidos pelas normas exonerativas, o que ofende o ordenamento jurídico é a existência de ofensa à ordem econômica (...)”

Além do mais, é fundamental ter presente a idéia de que a simples intributabilidade de entidade religiosa, analisada em confronto com a regular tributação a que é submetida uma empresa que explore determinado ramo de atividade, também não revela, *per si*, quebra da livre concorrência pela aparente desigualdade de condições. Isto porque a entidade religiosa, apesar de poder auferir receitas mediante a exploração da mercancia, não revela capacidade contributiva.

Ora, se todas as receitas patrimoniais decorrentes das atividades atípicas são, em tese, investidas integralmente no implemento dos fins próprios dessas entidades, que, pela sua natureza, não possuem finalidade lucrativa, mostra-se evidente que elas não detêm capacidade adicional de contribuir com as despesas públicas.

Deste modo, não se teria como conciliar a manutenção regular das atividades próprias dessas entidades, custeadas principalmente com as receitas advindas das atividades atípicas, com o regular pagamento de tributos, que, nessa hipótese, passaria a atingir parcela de patrimônio desvinculada de qualquer fato jurídico-tributário, em ofensa ao princípio da vedação do confisco e em prejuízo à própria sobrevivência da entidade religiosa.

No mesmo sentido, vale a pena trazer a doutrina de Luís Eduardo Schoueri:

Se uma entidade imune atua fora do Domínio Econômico, não há capacidade contributiva. Mas o mero fato de ela passar a atuar naquele Domínio não implica, *ipso facto*, a existência daquela capacidade. Não são incomuns as situações em que entidades – especialmente as do terceiro setor – se valem de algum comércio como meio para obterem recursos para atender a suas finalidades. Ora, se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos (públicos) daquelas entidades, então ainda não há que falar em capacidade contributiva. Ou seja: em tais circunstâncias, o Princípio da Capacidade Contributiva atuará no mesmo sentido do valor

essenciais das atividades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória. (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., t. I, São Paulo: Saraiva, 1990, pp. 205/206)

⁴⁰BOMFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 235.

fundamental, ambos assegurando a imunidade, a despeito da atuação contrária da Livre Concorrência. Ambas as forças se sopesam na construção da norma.⁴¹

A igualdade de condições entre as entidades religiosas que desenvolvem atividades mercantis e as empresas exploradoras do mesmo ramo de atividade acaba por ser assegurada, na medida em que as receitas imunizadas são revertidas diretamente em ações que beneficiam a toda a coletividade, a exemplo das obras de caridade, de assistência social, de assistência médica, que também são características das entidades religiosas. Vale dizer, não há privilégio, pois as entidades imunes não visam finalidade lucrativa, na medida em que empregam todas as receitas na consecução das suas finalidades essenciais.

Neste ponto, interessa-nos a lição pertinente do já citado SCHOUERI⁴²:

Importa que se esclareça que não é o mero fato de uma entidade atuar no Domínio Econômico que levará, de imediato, à ofensa do Princípio da Livre Concorrência. Esta deve ser provada a cada caso, já que muitas vezes a atuação daquela entidade, longe de ferir aquele Princípio, viabiliza-o.

Com efeito, entidades imunes têm gastos com suas finalidades essenciais, tornando-as diferentes de outras empresas que atuam no mesmo mercado. A imunidade, nesse caso, apenas torna viável sua atuação. Cite-se o exemplo de uma entidade que ofereça oportunidade de mão de obra a deficientes: em alguns casos, tal entidade terá custos que outra empresa não teria. A imunidade seria, deste modo, um mecanismo para compensarem-se as diferenças. Ou seja: enquanto a empresa (privada) paga impostos, a entidade imune tem gastos assistenciais equivalentes. Se os gastos assistenciais equivalem à carga tributária imunizada, não há privilégio e prestigia-se a Livre Concorrência, já que a imunidade assegura que haja mais um agente no mercado (a entidade imune, que doutro modo não teria condições de concorrer).

Pensamos que este raciocínio se coaduna com o que foi adotado pelo ilustre Ministro Nelson Jobim, em voto proferido nos já citados Emb. Div. no RE 210.251-SP, segundo o qual as entidades contempladas com o benefício da imunidade são marginais ao processo de mercado. Vale dizer, não exploram a atividade mercantil como forma de obter lucros e assim disputar o mercado concorrencial, mas sim com o intento único de obter as receitas necessárias para viabilizar as suas atividades, o que de outra forma tornar-se-ia um esforço hercúleo.

Portanto, no entendimento do ex-Ministro, o qual se adota neste trabalho, a imunidade não implica em uma vantagem para as entidades religiosas e assistenciais, porque elas têm o dever de destinar o produto da arrecadação obtida mediante o exercício da atividade mercantil

⁴¹SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 431-432

⁴² *Ibidem*, p. 432

ao implemento das suas finalidades essenciais, o que não se verifica numa empresa, que é voltada, antes de tudo, à busca pelo lucro.

Ou seja, a ausência de tributação é apenas meio desejado pelo Estado para que essas entidades possam dar cumprimento, com maior eficácia, às atividades no campo social e assistencial que, na verdade, são de sua obrigação. Como bem afirmou SCHOUERI, no trecho acima citado, a outorga da imunidade acaba por privilegiar, e não prejudicar, a livre concorrência, pois permite a atuação no mercado de mais um agente econômico, que, num outro cenário, estando sujeito à carga tributária normal, jamais poderia concretizar as suas finalidades essenciais.

Em síntese, firmam-se as seguintes conclusões: (i) entidades religiosas podem exercer atividade mercantil como forma de angariar mais recursos, que necessariamente devem ser destinados à realização das finalidades essenciais; (ii) a ofensa à livre concorrência deve ser analisada em cada caso concreto, não a caracterizando a mera desigualdade na carga tributária verificada entre entidades religiosas e as empresas que explorem determinado ramo de atividade mercantil, na medida em que as entidades se comprometem a arcar com obrigações na esfera social que naturalmente são de obrigação do Estado, e que não são da responsabilidade das demais empresas concorrentes; por fim (iii) a quebra da livre concorrência somente se verificaria caso presentes uma ou mais das hipóteses descritas no art. 36 da Lei 12.529/2011, caso fosse patente o domínio de mercado, o “estrangulamento” da concorrência mediante política abusiva de preços, ou a obtenção injustificada de lucros, objetivo estranho a essas entidades.

7. Imunidade Tributária: aplicabilidade do instituto a outras espécies tributárias

O legislador constituinte, delineando as fronteiras das competências tributárias a serem outorgadas aos entes federativos, estabeleceu que lhes seria vedada a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto e nas demais situações previstas no art. 150 da Carta.

Estabelecendo o texto constitucional a vedação à instituição de impostos, surge questão de grande relevo para o aplicador do Direito, qual seja a de saber se o dispositivo constitucional deve ser interpretado de forma literal, restringindo-se a imunidade aos impostos, ou se, na verdade, o constituinte disse menos do que pretendia, sendo o caso de se

interpretar o dispositivo de forma ampliativa, por forma a estender a regra imunizante também para taxas e contribuições de melhoria.

No nosso entendimento, pelas razões a seguir demonstradas, mostra-se mais coerente com o espírito da Constituição a segunda hipótese, muito embora a jurisprudência dominante e parte da doutrina comunguem de entendimento contrário.

Inicialmente, há de se fazer uma breve nota preliminar. Nesta monografia, adotamos o critério de classificação dos tributos que foi defendido, dentre outros, por Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba⁴³, que está pautado na materialidade descrita na hipótese de incidência normativa. Desta forma, os tributos seriam classificados em vinculados, na hipótese de pressuporem uma atuação estatal específica, e em não-vinculados, os quais teriam, no fato jurídico-tributário, uma atividade negocial da iniciativa do próprio contribuinte, independentemente de qualquer atuação do Estado.

Dentro dessa esquematização, vislumbramos a existência de apenas três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Impostos como espécie de tributos não-vinculados, já que, no antecedente da sua regra matriz de incidência, vê-se um fato jurídico revelador de capacidade contributiva, cuja produção não está relacionada a uma atividade estatal, mas sim a um fato jurídico realizado pelo próprio contribuinte (auferir renda, transmitir bem imóvel, industrializar produto).

Taxas e contribuições de melhoria como modalidade de tributos vinculados, direta ou indiretamente, a uma atuação estatal em favor do contribuinte: a taxa, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II, CF), a contribuição de melhoria, pela realização de obra pública da qual decorra valorização imobiliária em favor do contribuinte (art. 145, III, CF).

No tocante aos empréstimos compulsórios e às contribuições sociais, assumem a natureza de taxa ou de imposto, de acordo com a materialidade da hipótese de incidência, como bem ensina Paulo de Barros Carvalho⁴⁴. Vale dizer, se a base impositiva medir o custo da atuação do Estado, estaremos diante de um tributo com natureza jurídica de taxa; do

⁴³ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 147

⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 407

contrário, se a base impositiva representar o valor do fato jurídico praticado pelo particular, o tributo terá, para todos os efeitos, natureza jurídica de imposto.

Pois bem. A justificativa utilizada pelos que defendem que a imunidade deveria se relacionar apenas aos impostos é a de que o preceito constitucional faz alusão apenas a essa espécie tributária, como se observa em inúmeros julgados do STF (a exemplo do AI 458856, Rel. Min. Eros Grau⁴⁵). Outro fundamento lembrado por CARVALHO⁴⁶, é o de que as taxas e contribuições de melhoria seriam caracterizadas pela referibilidade, ou seja, a sua cobrança teria caráter contraprestacional, tendo como pressuposto uma prestação direta e pessoal do Estado em favor do contribuinte, ao contrário dos impostos, que são cobrados naturalmente para fazer frente aos gastos da máquina estatal.

Todavia, alguns argumentos merecem especial consideração. Os dispositivos da Constituição Federal não devem ser interpretados literalmente, especialmente os que se referem às imunidades tributárias, na medida em que estas, como já afirmado, são um instrumento para a efetivação de direitos e garantias individuais e de valores consagrados no seio da sociedade.

Ademais, ambos os argumentos acima colocados perdem força pela própria verificação de outros dispositivos esparsos no texto constitucional, a prever verdadeiras hipóteses de imunidade aplicáveis a taxas: gratuidade na impetração de *habeas corpus* e *habeas data*, gratuidade na celebração do casamento civil, gratuidade na obtenção de certidões de registro civil etc.

Em todos estes casos, há a prestação de um serviço público, específico e divisível, que ensejaria a cobrança, em caráter contraprestacional, da taxa. Não obstante, o constituinte, soberano no desenho das competências tributárias, houve por bem preservar certas situações do alcance do fisco. Isto para dizer que, na verdade, não existem óbices para que as regras de imunidade versem sobre as taxas, bastando para tanto a vontade do legislador constituinte.

⁴⁵ Ementa – AI 458856: *Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. IPTU. Porto de Santos. Imunidade recíproca. Taxas. Honorário advocatício. Sucumbência. 1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, "f" e 150, VI, da Constituição Federal). 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento.* (Rel. Min. Eros Roberto Grau, 1ª T., STF, j. em 05/10/2004)

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 347

Neste sentido, voltamos ao professor Paulo de Barros Carvalho, para colher a seguinte lição:

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhece pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exhibir a falsidade da proposição descritiva.⁴⁷

No nosso entendimento, a imunidade aplicada às entidades religiosas deve ter a máxima abrangência possível, conferindo-lhes a mais ampla desoneração da carga tributária, como forma de não embarçar o seu funcionamento, a livre propagação dos seus ensinamentos e das suas ações sociais, que constituem o cerne das suas finalidades essenciais.

Deste modo, a imunidade também deveria ser estendida às taxas e contribuições de melhoria, na medida em que a cobrança destes tributos também onera as entidades religiosas, retirando delas parcela do seu patrimônio que poderia estar sendo destinada ao atendimento das suas finalidades essenciais.⁴⁸

A nosso ver, poder-se-ia ainda ventilar outro argumento em defesa da extensão da norma imunizante para taxas e contribuições de melhoria, qual seja a própria noção do tributo como expressão de soberania estatal. De fato, o Estado detém a prerrogativa que lhe é outorgada constitucionalmente de instituir tributos e de impor a sua cobrança de forma coercitiva.

Ora, se, como já tivemos a oportunidade de explicitar, a imunidade, enquanto instrumento de proteção da liberdade religiosa, também é uma faceta do sobreprincípio da separação formal entre Estado e Igreja, não nos parece razoável que o Estado possa impor às entidades religiosas a cobrança coercitiva de taxas e contribuições de melhoria, o que, no final das contas, acabaria por revelar medida de interferência nas finanças, e na própria autonomia e independência dessas entidades.

⁴⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 350

⁴⁸No mesmo sentido se posicionou Hugo de Brito Machado: “(...) A imunidade, para ser efetiva, para cumprir as suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora do seu alcance.” (Curso de Direito Tributário, 26ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 282)

8. Imunidade e Impostos Indiretos

Um método de classificação dos impostos que usualmente é encontrado na doutrina é o que os distingue com base no efeito da repercussão econômica. Desta forma, teríamos impostos diretos e indiretos: os impostos diretos atingiriam o próprio contribuinte na sua esfera patrimonial, ao passo que os impostos indiretos seriam aqueles cujo encargo econômico seria passível de ser transferido a um terceiro, alheio à relação jurídica firmada entre Estado e o sujeito passivo legalmente previsto. No primeiro caso, teríamos os impostos que gravam o patrimônio e a renda, no segundo, os impostos que incidem sobre a circulação e a produção.

Trata-se de classificação eivada de críticas por doutrina abalizada, a exemplo de Geraldo Ataliba⁴⁹, para quem tal classificação nada tem de jurídica, possuindo critério puramente econômico, na medida em que foi elaborada “a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos.”

No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker critica a adoção deste critério de classificação dos impostos, fundamentando a crítica na ideia de que, na verdade, todos os impostos, de alguma forma, repercutem na formação final do preço dos bens, das mercadorias ou dos serviços, na medida em que a transferência do encargo tributário é uma forma de o fornecedor ou prestador preservar a sua margem de lucro. Confira-se:

Simplicidade da ignorância: por sua própria natureza alguns tributos repercutem e outros não. O raciocínio baseado nesta premissa é ingênuo e denuncia superficialíssima noção do fenômeno da repercussão, porque todos os tributos repercutem. Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a constatação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se por aproximação ainda distante enebulosa, mediante utilização de princípios financeiros extremamente complexos e cujos resultados ainda são de natureza macroeconômica.”⁵⁰

Não obstante essas considerações, é certo que, com base nessa classificação entre impostos diretos e indiretos, convencionou-se instituir duas classes de contribuintes: os contribuintes “de direito” e os contribuintes “de fato”. O contribuinte de direito como aquele que realiza o fato jurígeno, que dá ensejo à instauração do liame obrigacional, motivo pelo

⁴⁹ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 143

⁵⁰BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 540-541

qual é obrigado, por lei, ao pagamento do tributo. Já o contribuinte de fato, na sistemática dos chamados impostos indiretos, como o terceiro que, muito embora alheio à obrigação tributária, suporta o encargo financeiro do tributo, que lhe é repassado, pelo contribuinte *de jure*, na composição final do preço do produto ou da mercadoria.

Pois bem. Neste trabalho, já tivemos a oportunidade de defender a tese de que a imunidade tributária em estudo não se aplica somente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas, apesar da previsão do dispositivo constitucional, mas sim alcança todos os impostos que onerem as entidades religiosas, que comprometam recursos inicialmente destinados ao implemento das suas finalidades essenciais.

Essa foi a ideia que prevaleceu no STF, a exemplo dos EmbDiv nº 210.251, nos quais se reconheceu a imunidade sobre o ICMS para entidade assistencial que comercializava pães, desde que a receita auferida pelo exercício do comércio fosse empregada no atendimento das suas finalidades essenciais. Nesta hipótese, como a entidade religiosa seria o sujeito passivo da obrigação tributária, na medida em que promoveria nova etapa da circulação de mercadoria, não restam dúvidas sobre a correção quanto ao reconhecimento da imunidade.

No entanto, existe outro cenário possível, no qual a entidade religiosa figura na condição de contribuinte de fato, ou seja, como destinatário final de bem, produto ou mercadoria, não promovendo nova etapa na cadeia de circulação. Neste caso, a entidade adquire o bem, sendo a ela transferido, dentro da composição do preço, o encargo financeiro relativo ao tributo incidente sobre esse fato jurídico. É possível a defesa da outorga da imunidade neste caso?

Convém, de plano, registrar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou, a partir de meados de 1970, no sentido da impossibilidade da extensão da imunidade para beneficiar o contribuinte “de fato”, ao argumento de que ele não teria legitimidade para tanto, por não fazer parte da relação jurídico-tributária. É o que constou, por exemplo, da ementa do RE 68.741-SP, relator Ministro Bilac Pinto:

Imunidade fiscal recíproca. Não tem aplicação na cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados. O contribuinte de *iure* é o industrial ou produtor. Não é possível opor à forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida em lei. O contribuinte de fato é estranho à relação

tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca (RE 68741/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, 2ª T, STF, DJU 23/10/1970).

Esse posicionamento, em sentido oposto ao que era defendido na altura pelo Ministro Aliomar Baleeiro, restou consagrado com a edição da Súmula 591, que enuncia: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados.”

O argumento que prevaleceu na jurisprudência do STF é o de que o efeito da repercussão do gravame sobre o chamado contribuinte de fato teria importância, quando muito, apenas econômica, sendo fenômeno estranho à relação jurídica firmada entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação. Posicionamento reiterado recentemente no STF, por meio do enunciado do tema nº 342, no qual restou consignado que “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”

Todavia, quer nos parecer que a rejeição, *a priori*, do argumento econômico, além de reduzir a eficácia do preceito imunizante, vai de encontro aos princípios e valores subjacentes ao instituto da imunidade. E, a partir do momento em que se verifica essa ofensa ao texto constitucional, a partir do momento em que o Estado passa a interferir, ainda que de uma forma oblíqua, na capacidade dessas entidades de realizarem os seus desígnios e, conseqüentemente, de dar efetividade a direitos e garantias individuais, estamos diante de uma questão jurídica, e não meramente econômica.

Concordamos, portanto, com a lição da professora Misabel Derzi, quando, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, afirmou o seguinte:

A verdadeira indagação que se coloca por detrás desse falso dilema, o econômico vs. o jurídico, está em descobrir a que princípios e valores jurídicos constitucionais devem servir os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela, de forma mais razoável e adequada, realiza os ditames constitucionais. Quando se conclui ser imperativo constitucional, na interpretação da imunidade recíproca, por força de valores e princípios fundamentais, a consideração da translação ou transferência do encargo do imposto, tal critério será jurídico e nunca meramente econômico. Ora, econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou político-sociais) que só adquirem importância na medida em que a “lei” ou a Constituição a eles se refira.”⁵¹

⁵¹BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 134

Ora, não há dúvidas de que a imunidade prevista no art. 150, VI, 'b' da CF é da modalidade subjetiva, por beneficiar as entidades religiosas, pois são elas que tem a potencialidade de praticar fatos jurídicos, são elas que tem finalidades essenciais a serem cumpridas. Analisando a questão de uma forma literal, de fato, as entidades religiosas ou as entidades assistenciais não poderiam desfrutar da imunidade pelo simples fato de não serem os sujeitos passivos previstos nas leis que instituem os impostos indiretos.

Entretanto, o estudo das imunidades, como já foi dito em outras oportunidades nesta monografia, carece de uma interpretação finalística, teleológica do texto constitucional, dada a sua alta carga axiológica: com efeito, a imunidade tributária nada mais é do que instrumento idealizado pelo legislador constituinte para proteger a liberdade religiosa e para fortalecer as entidades religiosas, garantindo-lhes todas as condições para realizarem as suas finalidades essenciais na esfera social, desanuviando parte da responsabilidade que pertence ao Estado.

O fenômeno da repercussão econômica, por meio do qual se agrega o valor do tributo no preço final da mercadoria ou do produto industrializado, onera demasiadamente as entidades religiosas que figuram na condição de destinatárias finais, forçando-as a destinar para o pagamento de tributo (ainda que embutido no preço final) parcela patrimonial que poderia ser empregada em outras finalidades. Valemo-nos novamente das lições do mestre Aliomar Baleeiro, para dar suporte à tese que aqui é defendida:

“(...) a imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, devem abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza.”⁵²

No mesmo sentido, registra-se a doutrina de Ruy Barbosa Nogueira⁵³:

“(...) quando o Constituinte outorga e garante às citadas entidades imunidade contra certos e determinados impostos é porque estes desfalcariam seu patrimônio, sua renda ou onerariam seus serviços humanitários ou institucionais. Tanto é assim que, quando impostos indiretos possam, com seu ônus, desfalcar estamentos imunes, isto é, quando seu encargo financeiro as atingir como utentes, importadoras para uso próprio ou como consumidoras finais, também ficam imunes em relação a esses possíveis desfalques”

⁵²Ibidem, p. 177

⁵³NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades – Contra Impostos na Constituição Anterior e Sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992, p. 25.

Com efeito, a entidade religiosa não pode ser submetida, mesmo que de forma indireta, a impostos que atinjam o seu patrimônio, que reduzam a eficácia dos serviços, mediante a subtração de recursos que naturalmente seriam empregados nos seus objetivos primordiais. Este entendimento deve ser adotado com a mesma convicção em relação aos impostos indiretos.

Os impostos indiretos incidem, a todo momento, na aquisição de produtos, mercadorias e de insumos indispensáveis à prestação dos serviços religiosos e assistenciais – na compra de medicamentos, na compra de itens de primeira necessidade, na compra de alimentos a serem distribuídos aos mais carentes, na aquisição de ambulâncias, de bens móveis, na compra de flores, até na compra da farinha a ser utilizada na confecção das hóstias, dentre tantos outros exemplos.

Se se garante a imunidade para os impostos diretos, que incidem, por exemplo, na prestação de serviços religiosos, não nos parece haver motivos capazes de afastá-la quanto aos chamados impostos indiretos, que incidem na aquisição de bens e de insumos acessórios e indispensáveis à realização, manutenção e desenvolvimento das atividades religiosas. Vale aqui a máxima de que o acessório segue o principal (*accessorium sequitur principale*).

Este, aliás, é o entendimento adotado por Heleno Taveira Torres, como se verifica na seguinte lição:

“(...) deve-se empregar uma hermenêutica que garanta a realização dos fins da imunidade de modo dinâmico, ou seja, com alcance sobre todos os bens e mercadorias que se destinem ao cumprimento das suas finalidades essenciais. Do contrário, estar-se-ia por cercear a imunidade, reduzir sua eficácia sobre aqueles tipos normativos de limitação sobre a incidência tributária. (...) Não persiste na Constituição nenhuma disposição que autorize excluir da imunidade do art. 150, VI, c e § 4º, da CF os chamados “tributos indiretos”, pela distinção entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, unicamente para afastar a imunidade das entidades por serem estas “contribuintes de fato”. Ora, é justamente esse o motivo, a assunção do custo do “tributo” na operação que justifica a exclusão da incidência tributária. A imunidade não se limita ao “contribuinte de direito” e não há nada na Constituição que justifique essa restrição.”⁵⁴

Outro fundamento cabível na defesa da extensão da imunidade para os impostos indiretos guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, que vem insculpido no art. 145, §1º da Constituição da seguinte forma:

⁵⁴TORRES, Heleno Taveira. Parecer apresentado no RE 608.872, Casa de Caridade de Muriaé - Hospital São Paulo x Estado de Minas Gerais, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, STF, j. em 23/02/2017)

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como é sabido, uma das funções da base de cálculo é mensurar o valor econômico do fato social que se pretende tributado. Desta forma, a formação da base de cálculo é uma medida da capacidade contributiva, vale dizer, a capacidade contributiva cresce na proporção do aumento da grandeza econômica auferida.

Ocorre que, no caso das entidades religiosas, não existe capacidade contributiva que possibilite a formação da base de cálculo, tendo em vista que todo o patrimônio e todas as receitas auferidas por essas entidades já são integralmente vinculados e destinados ao atendimento das suas finalidades essenciais.

Desta forma, não se tem como ignorar o efeito da repercussão econômica dos impostos indiretos sobre as entidades religiosas, na medida em que incidem sobre parcela do seu patrimônio que, ao ser desvirtuada para o pagamento de ônus tributário, compromete a eficácia, a manutenção e regular desenvolvimento das suas atividades.

Outro fator a ser analisado é a ofensa ao princípio da isonomia pelo tratamento diferenciado que é conferido às entidades que importam bens no mercado internacional e às entidades que adquirem os mesmos bens no mercado interno. Explica-se. Uma entidade religiosa que opte por importar bens e insumos a serem utilizados no exercício das suas atividades essenciais será imune aos impostos incidentes sobre a importação, pois, como importadora, figuraria na condição de sujeito passivo direto das obrigações tributárias.

Assim sendo, não nos parece juridicamente aceitável que outra entidade, que adquirisse os mesmos bens e os mesmos insumos no mercado interno, por estar na condição de consumidora final, esteja sujeita aos impostos que incidem sobre a circulação de bens, na medida em que haveria um tratamento diferenciado para duas situações equivalentes.

No mesmo sentido, vale a pena registrar a lição de Roque Antonio Carrazza:

Uma instituição educacional ou assistencial, sem fins lucrativos, ao efetuar importações diretas de bens ou produtos industrializados, para, com eles, melhor desempenhar suas atividades estatutárias, é imune ao IPI e ao ICMS, já que, como ninguém contesta, realiza o fato impositivo destes tributos, sendo considerada, pela própria doutrina tradicional, contribuinte de direito. Ora, como pretender que a

entidade imune suporte a carga econômica destes tributos, quando adquire, no mercado interno, o mesmo tipo de bens ou produtos industrializados, só porque, agora, não passaria de “contribuinte de fato”? Tal inteligência, além de não ser conforme a Constituição, fere fundo o princípio da isonomia tributária e, por via oblíqua, o disposto no art. 219 da Carta Magna, (...) não reconhecer a imunidade, nas aquisições efetuadas no mercado interno, implica incentivar as importações, o que prejudica a nossa balança comercial, além de tirar a competitividade dos nossos produtos.⁵⁵

A mesma conclusão foi adotada por Heleno Taveira Torres, no já citado parecer que embasou recurso apresentado ao Supremo por entidade assistencial atuante na área da saúde que visava o reconhecimento da imunidade sobre os impostos indiretos. Vejamos:

Inaceitável é que, unicamente pela maniqueísta distinção entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, veja-se assegurada a mesma imunidade na importação, mas afastada nas operações com idênticos bens ou mercadorias ocorridas no mercado nacional. A divergência de tratamento na aquisição de produtos nacionais semelhantes, ao mais, inibe a competitividade destes, afasta o direito à imunidade e o alcance dos direitos protegidos, descumpre o dever constitucional de promoção do mercado nacional e cria discriminação tributária entre contribuintes que estão em situação equivalente – quando as entidades imunes assumem a condição de adquirentes no mercado interno (“contribuinte de fato”) ou de importadores (“contribuinte de direito”).

Como bem foi registrado na opinião abalizada dos doutrinadores citados, o não reconhecimento da imunidade também sobre os impostos indiretos, além de reduzir o superávit das entidades religiosas, comprometendo a eficácia, a manutenção e o desenvolvimento dos serviços prestados, tem o potencial de criar um efeito deletério na economia nacional, na medida em que a instituição de tratamentos tributários diferenciados desprestigia o mercado interno, prejudica a competitividade das empresas nacionais em favor das empresas estrangeiras e afeta o desenvolvimento socioeconômico de um modo geral.

⁵⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*, São Paulo: Noeses, 2015, p. 101-102

Considerações Finais

No decorrer desta monografia, pensamos que foi possível traçar um panorama de como funciona a sistemática das imunidades tributárias no Brasil, em específico das imunidades que beneficiam entidades religiosas, de quais os princípios que a norteia, e de qual a finalidade que se busca atingir com a desoneração fiscal dessas instituições.

As imunidades, como visto, são normas de estrutura contidas na Constituição Federal que, disciplinando e condicionando o processo de criação de normas de incidência, retiram dos entes federativos faixas de competência tributária. Por esse motivo, são vistas como normas de incompetência, pois, em conjunto com as normas de competência, demarcam as fronteiras até as quais o legislador ordinário pode ir na tarefa de instituir tributos.

Toda imunidade existe em função de um valor privilegiado pelo legislador constituinte. Em outras palavras, as imunidades atuam como limites objetivos, como expedientes constitucionais voltados à consagração de valores, de direitos e garantias fundamentais.

No caso das imunidades das instituições religiosas, o valor protegido é a liberdade religiosa, a liberdade do exercício do culto numa compreensão imediata do instituto e, numa visão mais abrangente, a própria dignidade da pessoa humana, a paz, a redução das desigualdades, a solidariedade, etc.

Viu-se também que a imunidade surgiu como decorrência do princípio da separação formal entre Estado e Igreja, como forma de evitar o embaraçamento das atividades religiosas e do exercício do culto. Mas o reflexo das imunidades se sente no próprio seio da sociedade, na medida em que esse instrumento de desoneração permite que essas entidades realizem, com eficácia, todas as suas finalidades essenciais, tanto as relacionadas com o culto, como as que, decorrentes do culto e da doutrina, se exteriorizam no meio social, a exemplo das obras de caridade.

O Estado, por si só, não tem condições de atender, a contento, a todas as demandas sociais. As mazelas que o país enfrenta são muitas. Portanto, faz-se necessária a atuação conjunta das entidades religiosas nessa empreitada de prestar a assistência aos mais necessitados, aos que vivem em regiões inóspitas desatendidas pelo Estado, aos doentes, aos

dependentes químicos, aos idosos e às crianças, por meio da gestão de creches, hospitais, asilos, de prestar assistência espiritual a pessoas em situação de desesperança, a encarcerados, etc. Obviamente, tais atividades não seriam possíveis se estivessem as entidades religiosas sujeitas à tributação regular sobre qualquer signo presuntivo de riqueza que auferissem, por menor que fosse.

Tivemos a oportunidade de demonstrar que todas as formas de culto estão protegidas pela norma imunizante, desde que haja os traços típicos de uma religião: a regularidade na prática dos atos de liturgia, organização estatutária e hierárquica, estabilidade temporal e, principalmente, o teísmo, a crença em um ser divino, fora dos limites da compreensão científica, conclusão que é reforçada pelo próprio preâmbulo da Constituição Federal.

Por outro lado, demonstramos que a definição da expressão templo, de certa forma, perde relevo, na medida em que se conclui, pela exegese do art. 150 da Constituição, que as imunidades, na verdade, não recaem sobre o templo, enquanto edificação, mas sim sobre a própria instituição religiosa, que tem a aptidão para praticar os fatos sociais que estariam sujeitos à tributação, não estivessem elas albergadas pela regra de imunidade.

Além do mais, para que haja a eficácia do dispositivo constitucional, com a garantia de que as entidades religiosas tenham condições de se manter e de propagar livremente o seu ideário e de praticar as ações no meio social, faz-se necessário que a imunidade tenha a mais ampla abrangência possível, por forma a desonerá-las não só dos impostos que gravam o patrimônio, a renda e os serviços, mas também todos os outros impostos, inclusive os indiretos e também as outras espécies tributárias.

Por fim, outra questão que nos pareceu de fundamental importância foi a demonstração de que o exercício da atividade mercantil pelas entidades religiosas é desejado, por constituir mais um meio para que adquiram receitas a serem empregadas no atendimento das suas finalidades essenciais. Desde que não haja desvirtuamento dessas receitas, caso verificada a destinação para fins estranhos aos propugnados por essas instituições, e desde que não haja clara afronta ao princípio da livre concorrência, mediante dominação de mercado, fixação de preços abusivos, etc, a imunidade deve ser garantida.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo:Lejus, 1998
- BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. **Curso de Direito Tributário**, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 28ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. **Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GAMA, Tácio Lacerda. **A imunidade dos templos de qualquer culto: análise crítica de algumas controvérsias e soluções dadas pela jurisprudência**, Revista Brasileira de Direito Tributário, v.1, São Paulo, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade das Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Imunidades Tributárias e Renúncia Fiscal**. Valor Econômico, São Paulo, 22/04/2004, disponível em: http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/cfdd25ca2004051_as_imunids_tribs_e_os_govs.pdf, acesso em 07.09.2018.

_____. **A imunidade tributária das entidades de assistência social e a exegese do §4º do art. 150 da CF/88**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 83, São Paulo, 2002.

_____. (coord). **Imunidades Tributárias – Pesquisas Tributárias**, vol. 4, São Paulo: CEU/RT, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades – Contra Impostos na Constituição Anterior e Sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1992.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: RT.

SANTI, Eurico Marcos Diniz (org.), **Curso de Especialização em Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**, São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.