

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Karina Montenegro dos Santos

**IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: CONSIDERAÇÕES
ATUAIS DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA SOBRE O SEU ALCANCE**

SÃO PAULO

2019

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Karina Montenegro dos Santos

**IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: CONSIDERAÇÕES
ATUAIS DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA SOBRE O SEU ALCANCE**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Prof^ª. Dra. Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2019

Banca Examinadora

Dedicatória

A Deus e a *Oshieoyá-Samá* que me proporcionaram a oportunidade de realizar o curso de especialização em Direito Tributário, da PUC, e de me tornar uma pessoa melhor a cada dia.

A todos os professores e amigos que me apoiaram nessa jornada.

E, ainda, a minha família, que sempre apoia as minhas decisões, e a Fábio, que incansavelmente esteve ao meu lado.

Resumo

Diante da indefinição de como se interpretar e aplicar a norma Imunizante aos templos de qualquer culto pelos entes federados, buscaremos, no presente estudo, analisar o fundamento jurídico da Imunidade Tributária. E, ainda, reforçar o caminho a ser trilhado para que a previsão constitucional seja interpretada de maneira ampla e alcance a todas as Entidades Religiosas, atingindo o fundamento da norma: a Liberdade Religiosa.

Palavras-chaves: Liberdade Religiosa, Templo de qualquer culto, Tributo, Imunidade.

Abstract

In the face of the uncertainty of how to interpret and apply the Immunizing rule to the temples of any cult by the federated entities, we aim, in this paper, to analyze the legal basis of Tributary Immunity as well to reinforce the path to be taken so that the constitutional provision is comprehensively interpreted and reaches all religious entities, reaching the foundation of the norm: Religious Freedom.

Keywords: Religious Freedom, Temple of any cult, Tribute, Immunity.

Sumário

Introdução	08
1. Do Direito de Liberdade Religiosa	09
2. Da Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto	14
3. Da Possibilidade de Perda da Imunidade	26
4. Da Eficácia da aplicabilidade da norma Constitucional	29
Conclusão	35
Referência Bibliográfica	38

Introdução

O presente estudo, inicialmente, busca extrair a intenção do Legislador Constituinte ao estabelecer a Imunidade dos Templos de qualquer culto, consagrada na Constituição Federal de 1988, no seu art. 150, VI, b.

Passaremos então por uma análise história do Brasil quanto à evolução da relação da Igreja com o Estado Brasileiro, para compreender o contexto social da época, e chegar à proteção constitucional da Liberdade de Religião, como fundamento constitucional e fundamental da Imunidade.

Em seguida percorreremos sobre as posições doutrinárias e jurisprudenciais acerca do alcance da Imunidade com relação ao conceito de templo de qualquer culto.

Verificaremos, ainda, sobre a assertiva da interpretação extensiva da norma constitucional imunizante e constataremos que se chega ao fim desejado pelo Legislador Constituinte: a Liberdade Religiosa.

Avaliaremos, em capítulo próprio, a possibilidade de perda da Imunidade, para os casos de descumprimento da finalidade que o constituinte buscou alcançar.

Traremos uma discussão sobre a Sugestão Popular 2/2015, que tem como finalidade excluir do texto constitucional a Imunidade, ora em análise.

E por fim, apresentaremos a problemática na eficácia da aplicabilidade da norma constitucional, que as Instituições Religiosas enfrentam no seu dia a dia, perante os Entes da Federação.

1. Do Direito de Liberdade Religiosa

A relação entre a Religião e o Estado Brasileiro vem de primórdios. Inicialmente com a Igreja Católica, que por anos foi reconhecida como a religião oficial do Brasil. A gestão do país baseava-se nos valores cristãos de uma religião que junto aos governantes determinava o futuro de nossa nação.

Com o passar dos anos, foram sendo expostas outras formas de devoção a Deus que ganharam espaço na sociedade, e deixaram em xeque a imposição de uma religião oficial pelo Estado. E, assim, foi-se percebendo a importância de se respeitar as demais religiões, que culminou com a derrocada do título de Religião Oficial no Brasil.

Mas, com a evolução da sociedade, viu-se que o Estado tinha a necessidade de não só respeitar todo e qualquer credo religioso, mas também de garantir a liberdade de sua expressão.

Dessa forma, foi sendo construída a garantia constitucional da Liberdade de Religião para os templos religiosos de todas as crenças, apresentando sinais desde a época do império com a Constituição de 1824, que estabelecia:

Art. 5º. A Religião Catholica Apostólica Romana continuará a ser Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de Templo. (BRASIL,1824)

De maneira tímida em nossa Constituição foi-se abrindo espaço para o respeito e o reconhecimento de Religiões além do Cristianismo.

Já em nossa Constituição Republicana de 1891, todas as Igrejas passam a ter o direito de se manifestar de forma pública e livremente o seu culto, conforme o § 3º, do art. 72:

Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:
(...)

§3º Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.” (BRASIL, 1891)

E, foi com o advento da Carta Magna de 1988, que se inseriu no texto constitucional a observância protetiva ao direito de liberdade, de várias espécies, inclusive a religiosa e a livre

manifestação de seus cultos.

Essa garantia surge por meio de dispositivos constitucionais que, expressamente, garantem a Liberdade Religiosa e a proteção de sua propagação:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

(...)

VI- é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida na forma da lei, a proteção ao local de culto e suas liturgias;

(...)

VIII- ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei. (BRASIL, 1988)

Os direitos fundamentais passam a estampar a Liberdade Religiosa e o direito de expressar a sua crença, assegurando-lhes o exercício de seus cultos religiosos e garantindo a sua proteção tanto no que se refere ao local do culto quanto à forma de suas liturgias. Conferindo, assim, uma igualdade de tratamento às religiões, com respeito e proteção.

Nesse sentido seguimos o raciocínio do Professor Roque Antônio Carrazza ao afirmar que “Exige-se, da parte do Estado, uma postura proativa, capaz de garantir, a cada indivíduo, a opção de, sem qualquer prejuízo ou ameaça, adotar, ou não, uma religião, ou, se entender oportuno, passar a professar outra.” (CARRAZZA, 2015, p.24)

Como também salientou Guilherme von Müller Lessa Vergueiro, a respeito da previsão Constitucional do art. 5º, VI e VIII: “no que toca a crença religiosa tratou de estampá-la de forma mais ampla possível, inserindo-as dentre os preceitos denominados de cláusulas pétreas.” (VERGUEIRO, 2005, p. 157)

Bem se vê que o legislador constituinte procurou enaltecer a Liberdade Religiosa e também a sua manifestação lhe incluindo como garantia fundamental a todos os cidadãos brasileiros, ou estrangeiros que aqui residir. Sem dúvida, pela importância que essa Liberdade representa: dignidade e respeito da pessoa humana.

Conforme preconiza, Roque Carrazza:

A liberdade religiosa, afirmada e confirmada em nosso Texto Supremo, reclama máxime das autoridades públicas, o pleno respeito às convicções e à independência espiritual de cada indivíduo. Direito Fundamental, consagrado na própria Declaração Universal dos Direitos Humanos (art.18), da qual o Brasil é signatário, é, em nosso ordenamento constitucional, “cláusula

pétrea”, ou seja, pertence ao núcleo irredutível da Constituição Federal. (CARRAZZA, 2015, p. 24)

Assim, entendemos que a garantia da Liberdade Religiosa alcança um valor social da mais alta proteção Constitucional, pois estando situada na Carta Magna como *cláusulas pétreas*, passa a ser ponto que não pode ser abolido pelo Constituinte Derivado, nem tampouco por meio de Emendas à Constituição. E, ainda, traz em seu viés um caráter abrangente com implicações que alcançam toda a sociedade.

Mas, o que estaria por trás de tamanha proteção? Que importância social teria a liberdade religiosa para merecer e necessitar de proteção estatal? Para responder a tais indagações devemos considerar o contexto social e o pano de fundo que foi estendido em meio à Promulgação da Carta Magna.

O Brasil, que já se tornara um país laico - onde uma religião deixava de fazer parte da estrutura do Estado (governo administração), e juntamente com várias outras passava a ocupar um “status” de aliada estatal, por meio dos constituintes de 88, verificou a necessidade de não só reconhecê-las, mas também de instituir medidas para protegê-las, tendo como fundamento a proteção ao direito de Liberdade Religiosa.

O fato de ter deixado de configurar uma Religião Oficial do Brasil no texto da Constituição Federal, trouxe outras necessidades às quais cabia ao Estado enfrentar, e sua habilidade foi de instituir a Imunidade Tributária, que nada mais é que uma medida protetiva e garantidora do Direito à Liberdade Religiosa.

Direito esse consagrado como fundamental, intitulado como *cláusula pétrea*, e que garante a expressão de todas as formas de crença, sem que nenhuma possa vir a sobressair e muito menos ter voz no Estado Laico Brasileiro.

Entretanto, ainda se via, e ainda é possível se verificar, que o desligamento oficial da Igreja com o Estado/governo vem se dando formal e estruturalmente, mas que na verdade, a sua influência na máquina estatal até hoje é possível se presenciar; um exemplo seriam as salas de repartições públicas que até os dias atuais apresentam imagens religiosas que não são comuns a todas as religiões, bem como a influência que se constata de determinadas linhas religiosas na política nacional *de cada dia*.

Mas, entrando onde se deseja entrar, por um olhar pragmático, pode-se dizer que as Religiões, de uma maneira geral, contribuem e influenciam todo o Estado, de forma “oficiosa” e por que não dizer, paralela.

A Religião por meio de seus cultos e da prática de suas finalidades, traz em sua atuação grande prestação social, cuja importância apesar de ser visível, não se pode mensurar, pois o benefício que gera para as pessoas se alastra entre elas de forma contagiante e

pulverizadamente atinge toda a sociedade.

Dentre essas contribuições podemos citar: conscientizar as pessoas sobre caminho de paz e harmonia, ensinar valores que interferem nos relacionamentos sociais - tais como, o respeito, a moral, o sentimento de compaixão e o de contribuição com o próximo, etc – todas elas voltadas para um ambiente social de evolução e progresso.

Sem falar nos inúmeros exemplos de assistência aos carentes, por meio de suas campanhas de agasalho, de alimentos, visitas a hospitais, cuidados, ensino e cultura aos menos favorecidos, e assim por diante.

Dessa maneira, a Igreja com seus mandamentos, consegue moldar os seres humanos tão grandiosa e positivamente, que vai além de seus lares, chegando a influenciar toda a sociedade, por meio da formação e transformação das pessoas em cidadãos de bem que contribuem em prol do Estado, chegando a depender, cada vez menos, Dele.

Para o Professor Carrazza,

Com a realização das atividades estritamente religiosas, as confissões também beneficiam ao Estado, pois, com a divulgação de suas doutrinas, formam e educam seus membros, que, afinal, integram a sociedade e, assim, vão ajudar a transformá-la para melhor. Logo, os efeitos positivos da pregação não se esgotam em quem a recebe, mas se transferem, em maior ou menor medida, a outras pessoas, repercutindo no bem-estar geral.” (CARRAZZA, 2017, p.913)

Afirma ainda referido autor, que “[...] a eficácia dessas condutas não se esgotam aos fiéis, mas pelo contrário, afeta, de forma positiva, toda a sociedade.” (CARRAZZA, 2017, p. 913)

Ademais, grande parte dessa contribuição oferecida pela Religião ao Estado por meio de seus fiéis, confunde-se com atividades que deveriam ser da atuação do Ente Público, mas que Ele, por vários motivos, não consegue alcançar a sua prestação.

A partir dessas premissas - de serem as Igrejas grande e importante aliadas, notório é que o próprio Estado buscou uma maneira sólida e imponente de primar pela Liberdade Religiosa e pela livre atuação das Igrejas, blindando-as de certas questões, dentre elas, a tributária, evitando com isso que a Igreja venha a arcar com o ônus de pagar Impostos, e ser impedida de atuar de acordo com seus propósitos fundamentais, espirituais.

Considerando, sobretudo, que ao pagar impostos a Igreja estará diminuindo sua capacidade de realizar mais e melhor o seu papel principal, de atuação espiritual e social, uma vez que a sua contribuição é ofertada ao Estado por meio de sua atuação, e assim, a cobrança de um Imposto, caracterizaria um *bis in idem*.

Essa proteção às Igrejas podemos até compreender como uma certa forma de contraprestação pelos benefícios que elas incorporam ao Estado, conforme já demonstrado acima. E, também, pela necessidade de lhes serem asseguradas medidas protetivas para a sua atuação no âmbito social.

A Liberdade Religiosa contemplada em nossa Carta Magna, por fim, prima pelo respeito e tolerância às múltiplas formas de crença, mas com uma mesma finalidade: a melhora do ser humano e a conseqüente melhoria social, ressaltando o direito de se poder fazer escolhas religiosas, ou até mesmo de não a fazer.

E, registramos por fim, que o legislador constituinte buscou assegurar a Liberdade Religiosa, por meio da Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto, como medida protetora de um direito fundamental, constitucionalmente tutelado.

2. Da Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto

No que diz respeito à proteção da Liberdade Religiosa, de âmbito tributário, a Constituição Federal limitou ou anulou, a depender do ponto de vista do intérprete, o Poder Arrecadatório do Estado com relação aos Tributos, da espécie Impostos, dos Templos de qualquer culto.

Esse freio constitucional às entidades políticas de direito público está consubstanciado na Lei Maior de 1988, pelo art. 150, VI, b:

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

VI- instituir imposto sobre:
 (...)

b) templos de qualquer culto. (BRASIL,1988)

Existem entendimentos divergentes no sentido da natureza da Imunidade Tributária. De um lado, os que interpretam a imunidade como uma limitação ao poder de tributar – norma proibitiva. E de outro, os que a enxergam como uma norma estrutural, que tutela um valor jurídico, considerado fundamental para o Estado.

Para Hugo de Brito Machado, que possui uma visão da norma proibitiva, “a imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado.” (MACHADO, 2009, p. 284)

E no entender de Gustavo Tepedino, sob o ponto de vista de norma estrutural, “ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental.” (TEPEDINO, 1994, p.58)

Vale ressaltar ainda, o conceito do Professor Roque Antônio Carrazza:

A Imunidade Tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exceções, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.” (CARRAZZA, 2016, p. 846/847)

Como bem assevera o citado autor, “de fato, as regras de imunidades protegem certas situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes do que o carregamento de dinheiro para os cofres públicos. Além disso, materializam direitos

fundamentais, já que dotadas de forte carga axiológica.” (CARRAZZA Pag. 847)

Para Paulo de Barros Carvalho a Imunidade Tributária é:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, 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. (CARVALHO, 1999, p.178)

A *classe finita* significa dizer que a imunidade só pode estar na Constituição, fora dela não se pode falar em imunidade apenas em isenção. Só os ditames do texto Constitucional podem estabelecer regras imunizantes que dizem respeito à Imunidade Tributária. Não se podendo falar em outras imunidades criadas pela livre interpretação e pela analogia de situações semelhantes.

Por ser finita, ao mesmo tempo deve ser considerada como *determinável*, da simples leitura do texto constitucional é possível extrair os fatos colhidos pelo legislador.

Por meio dessa definição, é possível perceber quais são os elementos que caracterizam a Imunidade Tributária e a diferenciam de outras formas de benefícios fiscais existentes em nosso ordenamento jurídico.

Podemos sentir a Imunidade Tributária como sendo uma norma jurídica de estrutura que estabelece a impossibilidade de cobrança de tributos, delimitando a área de atuação do Estado para instituir e cobrar tributos.

A imunidade traz em seu conceito uma norma constitucional que traduz uma limitação expressa que impede a existência de competência para instituição de tributos, que não pode ser dividida ou fracionada, e que sempre trará a preservação de um valor maior. No caso do item b, do inciso VI, do art. 150 da CF, a Liberdade Religiosa.

Como já nos referimos no presente trabalho, a Imunidade Tributária dispensada aos templos de qualquer culto significa mais que um benefício fiscal, uma proteção a um dos pilares do direito brasileiro e ocidental moderno: a liberdade de crença e práticas religiosas.

Assim, imunidade deverá ser sempre interpretada sob a ótica extensiva. Pois, ela delimita a competência do Poder Público de instituir impostos, no caso da alínea b em estudo, com relação aos templos de qualquer culto, um direito das Igrejas que visa a resguardar um bem maior que deverá ser sempre protegido.

Debulhando o artigo Constitucional, deparamo-nos com o termo “templo de qualquer culto”, sobre o qual não é permitido ao ente federado instituir Impostos.

Como já mencionado acima a interpretação do dispositivo constitucional que tem em

seu cerne a proteção de um direito fundamental, deve ser sempre de maneira extensiva, devendo-nos ater ao termo “templo” sob a mesma perspectiva.

Acompanhando a linha doutrinária de Tepedino, temos que:

Estabelecido o princípio de que os dispositivos consagradores de Imunidade Tributária são de interpretação extensiva, trata-se agora de aplicar essa regra ao conceito de “templo”, contante do art. 150, VI, b, da CF/88. Verifica-se pelo art. 150, §4º, que a Constituição não trata do templo como um mero “espaço físico onde se realiza o culto”, mas como uma “entidade” que possui “patrimônio, renda e serviços”. Há de interpretar-se o conceito de “templo” de forma abrangente, como uma entidade complexa (ainda que desprovida de personalidade jurídica) em que os particulares se dedicam não somente aos atos diretamente relativos ao culto, mas também a uma série de práticas que lhe são acessórias e subordinadas (locais de reunião dos fiéis, depósitos de materiais para o culto, redidência dos sacerdotes, etc.). Resulta daí que a imunidade dos templos abrange também os locais em que se praticam essas atividades acessórias ao culto, incluídas na *ratio* da imunidade. (TEPEDINO, 1994, p. 61)

Assim, entramos na seara de muita discussão sobre até onde vai a interpretação da norma constitucional imunizante. Seria o “templo” apenas um local físico onde os fiéis de uma determinada religião se reúnem para manifestação de sua fé? Ou como assegurado acima, por Tepedino, um termo que vai além dos muros de um prédio, que na realidade representa uma Instituição Religiosa em seu cerne.

De fato, existem discussões acerca da extensão do conteúdo do termo utilizado pelo Legislador Constituinte: “templo de qualquer culto”, e isso repercute na abrangência ou não da Imunidade Tributária.

Apegamo-nos à corrente que enxerga o referido termo da maneira mais abrangente, pelas razões acima expostas, e assim nos filiamos a alguns autores.

Para Guilherme von Müller Lessa Vergueiro, “No caso em tela, sendo o objeto da relação de imunidade o templo de qualquer culto, certamente o seu sujeito será a pessoa jurídica responsável pela manutenção do templo religioso.” (Vergueiro, 2005, p. 159)

Ainda segundo o citado autor, a relação de imunidade do texto constitucional em estudo, pode ser definida como “a proibição das pessoas políticas instituírem impostos em relação ao patrimônio, a renda e aos serviços das entidades mantenedoras dos templos de qualquer culto.” (Vergueiro, 2005, p. 159)

Nessa mesma linha de interpretação extensiva, acrescenta ainda Gustavo Tepedino que:

Há que se aplicar aos dispositivos constitucionais relativos às imunidades

tributárias uma interpretação teleológica e sistemática, voltada para a tutela, no âmbito fiscal, de valores que a Constituição consagra como fundamentais para o Estado, tais como a liberdade de culto, a educação e a assistência social. (TEPEDINO, 1994, p. 78)

Porém, há entendimentos no sentido contrário, que defendem a aplicação da norma de maneira restritiva, compreendendo apenas o templo (prédio físico) como o titular da Imunidade Tributária, não sendo possível a extensão de seu conceito para nenhuma outra coisa fora fisicamente do templo, mesmo que se encontre entre as suas finalidades essenciais.

O que não pode prosperar, vez que se assim fosse, um imóvel de propriedade particular como uma chácara ou uma fazenda que tivesse uma capela (local de oração) templo religioso, receberia a benevolência constitucional da imunidade, apenas pelo fato de se ter um prédio em sua propriedade, voltado a manifestação de cultos religiosos.

Ademais, devemos considerar a interpretação sistemática da norma constitucional, que por meio da Imunidade Tributária, visa a garantir a proteção do direito da Liberdade de Religião e de manifestação de culto.

A Liberdade protegida pela Imunidade, beneficia tributariamente as religiões e não o cidadão de fé, pois a Religião é a Instituição que promove os cultos, que se constituem de doutrinas e rituais em prol de seus fiéis.

Vale ressaltar, que com base no ponto de vista da imunidade como norma estrutural, Gustavo Tepedino afirma que “[.] a interpretação das alíneas do art. 150, VI, da CF/88 deve ser ampla e teleológica, nunca restritiva e literal.” (TEPEDINO, 1994, p. 58).

A interpretação da norma imunizante de fato deve ser feita de maneira ampla e teleológica, pois assim será possível extrair do dispositivo da norma, com mais exatidão, o desejo do legislador constituinte, ao contrário de uma interpretação restritiva e literal que incorrerá o intérprete em erro na aplicação de um caso concreto.

A Imunidade sob a lógica de uma norma estrutural surge como uma proteção a um direito fundamental, e restringir a sua aplicação a uma interpretação restrita e literal, seria pôr em risco o bem maior que se pretende tutelar, no caso, a Liberdade Religiosa.

Templo é o local onde se exerce a prática religiosa aberta aos fiéis, em que se manifesta a sua fé, bem como tudo o que envolve a sua realização, que irá diferir de Igreja para Igreja. O que de fato torna inviável a interpretação restritiva.

O valor intrínseco do culto e seus fundamentos morais, tanto quanto a essência ou o conteúdo da religião, escapam à análise do Poder Público, até para que não restem prejudicadas as crenças das minorias. (CARRAZZA, 2015, p. 25)

Se a motivação que sustenta a norma constitucional imunizante dos templos religiosos

é a Liberdade Religiosa, que traz em seu cerne o respeito às formas de crença e adoração, como interpretar o termo “templo” apenas por uma definição de local, construção onde efetivamente se realizam os cultos?

É claramente possível a existência de inúmeras formas de se cultuar uma divindade, o que se pode variar desde o local físico até, obviamente, a forma de realizar a oração.

Mais ainda, atentamos ao fato de que um templo para existir, e um culto para ser realizado, é imprescindível e prévia a existência de inúmeros “insumos”, tais como o ambiente do culto, os acessórios a serem utilizados, os objetos e/ou imagens a serem cultuados, os missionários que dirigirão o culto, meios de ingresso de fiéis, etc. Caso contrário, de nada adiantará possuir um templo resumido a um prédio físico.

O que não se discute é a finalidade essencial de uma prática religiosa no sentido de expor a sua doutrinação em meio à fé de seus seguidores e por que não a assistência que presta, voluntaria e altruisticamente, aos necessitados.

Por outro lado, Guilherme von Müller Lessa Vergueiro sustenta que:

Podemos dizer que a interpretação do que seja templo é ampla e abrangente na perspectiva da natureza do local e restrita e limitada no que toca a sua finalidade preponderante. Dito de outro modo: é indispensável que o local seja afetado preponderantemente a prática religiosa, independentemente da forma que esse local ostentar. (VERGUEIRO, 2005, p. 159)

Ademais, nos perguntamos, será que limitar o conceito de templo como sendo o local onde, estritamente, ocorrem as práticas religiosas, não seria desconsiderar o todo que envolve a previsão constitucional da imunidade: liberdade religiosa?

Ainda, na busca de esclarecer sobre o termo culto, o professor Paulo de Barros Carvalho também registra a sua contribuição:

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. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização. (CARVALHO, 2017, p. 208)

Em meio às considerações levantadas, vê-se que por mais que se tente justificar, não há como limitar o conceito de templo, se partirmos da premissa de que sua contemplação na

norma constitucional imunizante tem como essência, a Liberdade Religiosa.

Mais adiante nossa Lei Maior estabelece que:

§4º, do art. 150 da Constituição Federal – “As vedações expressas no inciso VI, alínea b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.” (BRASIL,1988)

Não encontramos caminho de aplicação da inteligência do dispositivo acima, que não o de compreender o templo não como prédio físico, mas sim como a própria Instituição Religiosa, a quem de fato se pode atribuir o patrimônio, a renda e os serviços, e cuja finalidade essencial lhe é inerente.

Trazemos à baila a citação do Professor Carrazza, que com maestria expõe:

Ademais, como os templos, em si mesmo considerados, não possuem nem renda, nem patrimônio, nem prestam serviços (não, pelo menos, na acepção do art. 594, Código Civil), segue-se, necessariamente, que a imunidade em tela subjetiva-se na Igreja, vale dizer, na pessoa jurídica, regularmente constituída, que mantém, como finalidade essencial (art. 150, § 4º, da CF), atividades religiosas. (CARRAZZA, 2015, p. 27)

E acrescenta ainda, o Ilustre autor que:

Aprofundando o assunto, está dentro das finalidades essenciais do templo de qualquer culto, sua construção, decoração e manutenção. Isso porque a imunidade em questão protege o *patrimônio* da Igreja, compreendendo seus bens móveis e imóveis, corpóreos ou não, empregados no culto religioso ou na sua difusão. (CARRAZZA, 2015, p. 27/28)

É de bom alvitre, analisarmos o termo “templo” utilizado pelo Constituinte como sendo a Instituição Religiosa a que pertence o templo, pois essa exegese da norma irá, inclusive, facilitar a compreensão da fundamentação originária da norma constitucional.

Dando-se assim, ainda mais evidência acerca da motivação da Imunidade Tributária conferida aos Templos Religiosos de qualquer culto, ou seja, a preservação da garantia Constitucional da liberdade de crença, cuja finalidade é intrínseca das Entidades Religiosas.

Pode-se inferir que o objetivo do legislador originário para com a Imunidade Tributária foi incentivar e proteger o desenvolvimento de atividades consideradas essenciais para a manutenção de um Estado Democrático de Direito, como no caso das Instituições Religiosas.

Nesse sentido é o entendimento de Roque Carrazza ao escrever que “As imunidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar

tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade. (CARRAZZA, 2015, p. 6)

No entendimento do mesmo autor, “as imunidades tributárias (i) estão apontadas na Constituição Federal; (ii) delimitam competências das pessoas políticas para que criem in abstracto tributos; e (iii) distinguem-se das isenções tributárias, que tendo sede infraconstitucional, são passíveis de revogação, por meio de lei.” (CARRAZZA, 2016, p. 849)

Dessa maneira, não há possibilidade jurídica de ser realizado o lançamento e consequente arrecadação de tributos considerados como imunes, uma vez que esse comando é oriundo da Lei das Leis, que fundamenta toda e qualquer norma de cunho tributário, e não permite que surja nem mesmo o momento de subsunção da norma sobre um fato social.

Ademais, a Constituição se utilizou da expressão “Finalidade Essencial” e o que seria a finalidade essencial de um Templo de qualquer culto? Ou seria a finalidade da Instituição Religiosa, que vai mais além, não se limitando ao local de oração, mas à propagação da fé dos Ensinamentos Religiosos e da sua doutrina aos fiéis e simpatizantes.

O que se extrai da norma constitucional, consubstanciada no §4º, do art.150, é a constatação de uma relação entre o patrimônio, a renda e os serviços e a sua destinação, que sem dúvida, deverá estar ligada às finalidades essenciais do templo religioso, que compreende a Instituição Religiosa- Igreja.

Nesse sentido, independente da maneira empregada para se obter a sua receita, a Instituição Religiosa tem por obrigação aplicá-la às suas atividades essenciais, para fazer jus à norma constitucional imunizante.

A expressão “entidades nelas mencionadas”, enunciada no mesmo dispositivo traz a ideia de que o termo, Templos Religiosos, confunde-se com a própria Instituição Religiosa. Dando-se assim, um significado de imunidade subjetiva (Instituições Religiosas) e não objetiva sobre os Templos de qualquer culto (prédio).

Nesse sentido é o entendimento de Roberto Medaglia Marroni Neto:

“ Este ponto é tão importante que sua solução poderá, acredita-se, fazer cair por terra os argumentos da doutrina *clássica* que entende “*templos*” como locais de cultos, pois, certamente, a palavra entidade, constante no texto constitucional, não está a se referir a prédios, mas, sim, às instituições religiosas, como defendida pela doutrina que aqui se denominou *contemporânea*.” (MARRONI NETO, 2010, p. 238)

E acrescenta ainda, o referido o referido autor:

“Perceba-se que prédio não possui patrimônio, não possui renda e muito menos realiza serviços. Desta feita, não se pode interpretar a regra da

imunidade dos templos somente pela leitura do texto contido na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Necessário se faz o seu cotejamento com o disposto no § 4º do mencionado dispositivo constitucional. (MARRONI NETO, 2010, p. 238)

Quem tem finalidade é a Instituição e não o Templo Religioso, e essa finalidade da entidade religiosa vai além das paredes dos seus templos. Ela almeja a concretização de um mundo de Paz, a conscientização e o bem-estar do ser humano, a pregação e a divulgação indistinta e ilimitada dos seus Ensinamentos, visitas a seus adeptos em suas casas, a enfermos em hospitais, a formação de seus missionários, etc.

Assim, seria muito limitado o alcance da imunidade caso viesse a ser considerado apenas quanto aos templos físicos onde são realizados os cultos, e se estaria deixando à margem dessa proteção a maior parte do trabalho de uma Instituição Religiosa, o que sem sombra de dúvidas estaria restringindo a sua atuação e desvirtuando o princípio da liberdade Religiosa.

Relembramos o entendimento de Roque Carrazza quanto ao assunto em apreço:

A imunidade do art. 150, VI, “b”, da CF deve ser interpretada com vistas largas. Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas -, a desoneração constitucional alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias, etc.) (CARRAZZA, 2016, p. 894)

Ainda, sobre o tema expõe o referido autor:

Como os templos, em si mesmo considerados, não têm nem *renda* nem *patrimônio*, nem prestam *serviços*, segue-se, necessariamente que a imunidade em tela se subjetiva na Igreja – vale dizer, na pessoa jurídica, regularmente constituída, que mantém, como *finalidade essencial* (art. 150, § 4º da CF), atividades religiosas. (CARRAZZA, 2016, p. 894)

E continua:

O fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva (aptidão econômica para contribuir com os gastos da coletividade), mas a proteção da liberdade dos indivíduos, que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços”, mesmo quando tais fatos jurídicos-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV, da Lei maior, com as finalidades essenciais (art. 150, § 4º) do culto. (CARRAZZA, 2016, p. 894)

Guillherme von Müller classifica as atividades das entidades mantenedoras dos

templos como essenciais ou não essenciais. E afirma que “as atividades essenciais estarão ao abrigo da imunidade ao passo que as demais não”. (VERGUEIRO, 2005, p.161)

Ora, considerar que apenas as atividades essenciais das entidades mantenedoras dos templos estariam ao abrigo da imunidade é desconsiderar, data vênua, o teor do §4º, art. 150, da CF, e ignorar a finalidade da Instituição Religiosa e ainda crer que as Igrejas vivem de reza e com ela pagam os seus tributos, não alcançados pela Imunidade, e suas contas.

Uma atividade essencial se utiliza de outras que não são diretamente essenciais para a expressão dos cultos, como por exemplo a formação de seus missionários, a venda de objetos considerados sagrados para determinada crença, o transporte dos missionários para realizarem suas visitas religiosas, a realização de casamentos que demanda custos para Igreja, enfim, inúmeras atividades que envolvem a atuação da Instituição.

O que o legislador constituinte buscou consagrar foi a aplicação dessas rendas em prol das atividades essenciais da Igreja, e não a maneira de arrecadá-las. Deprendendo-se daí o intuito de mantê-las e de fazer com que a sua atuação tenham continuidade.

Ademais, é possível que a entidade possua um *superávit* desde que seja revertido para suas atividades essenciais. Assim, é justificável a realização de atividades que gerem recebimentos por parte das Entidades Religiosas, desde que sejam em prol de suas atividades, consideradas essenciais.

Reafirmamos que para a realização das funções essenciais de uma Religião é necessária a utilização da matéria, do dinheiro, pois para se ter energia elétrica, água, automóvel, missionário etc. precisa de investimentos que vão além da fé e reza.

Podemos, sem ressalvas, afirmar que quanto ao patrimônio das instituições religiosas temos tantos bens de caráter móvel quanto imóvel; rendas, qualquer transação financeira realizada em sua posição enquanto Igreja, seja oriunda de doação de seus fiéis, ou até mesmo de aplicações bancárias e investimentos, que visem ao fortalecimento de seu capital, ou melhor, superávit, em prol de sua sobrevivência e continuidade da propagação de seus ensinamentos religiosos. E quanto aos serviços os realizados pela entidade dentro de suas atividades essenciais, ou para o custeio delas.

No dizer de Guilherme von Müller, que concordamos em parte, “[...] as casas dos padres ou religiosos estão abarcadas pela imunidade, assim como todas outras dependências dos templos, **desde que sejam anexas ou contíguas**. Isso porque, muito embora a casa do pároco não seja um templo em si, a mesma integra a estrutura do templo.” grifo nosso. (Imunidade Tributária pag. 161)

Como dissemos acima a estrutura de um templo não se pode pensar em sendo apenas um prédio físico, mas existem coisas, pessoas e conjuntos que possibilitam o templo de existir

como tal. E nesse sentido concordamos com o entendimento acima desposado.

No entanto, ao pensarmos em dependências anexas ou contínuas aos templos para que se recaia também a incidência da imunidade, está-se moldando o que na prática, não se pode moldar. Pois, dependendo da situação do templo (prédio físico), não é possível acomodar uma família de missionários da religião nem mesmo próximo ao local. E que a nosso ver, não se pode ser descaracterizada a adjetivação do imóvel como imune, pela localidade do imóvel, sendo ele de propriedade da Instituição Religiosa.

Em nossa opinião, o que se deve observar é a finalidade do imóvel, com base no §4º, do art. 150, da CF, que no caso, será para moradia de um missionário da Igreja, que é peça chave para a realização de um culto realizado, muitas vezes em um templo (prédio físico), e que a falta de aplicação da imunidade a esse imóvel, implicaria, diretamente, em oneração aos cofres financeiros da Igreja, proprietária ou locadora do imóvel.

Assim, não se pode definir regras que não se extraem do texto constitucional e que não se harmonizam com os fins que o Legislador constituinte pretendeu proteger: a Liberdade de Culto, evitando que a Igreja tenha dificuldades de cunho financeiro, em virtude de arrecadação tributária, ou venha a contribuir em *bis in idem*.

E nesse sentido vem se manifestando a Jurisprudência:

Vale ressaltar entendimento da 6ª Câmara Cível do Rio de Janeiro (Apelação Cível nº 0011444-73.2010.8.19.0002:

APELAÇÕES CÍVEIS. AÇÃO DECLARATÓRIA. Imunidade Tributária. IPTU. TEMPLO RELIGIOSOS, IMÓVEL DA ENTIDADE RELIGIOSA DESTINADO À RESIDÊNCIA DO PASTOR.

1. Trata-se de ação declaratória de inexigibilidade de cobrança de imposto sobre imóveis destinados a templo religioso e residência do pastor.

2. A sentença julgou parcialmente procedente o pedido reconhecendo a imunidade em relação ao templo, mas afastando-a do imóvel destinado a residência do pastor.

3. As partes apelaram, o autor pugnando pela procedência total do pedido e o Município réu, insurgindo-se contra a sua condenação ao pagamento dos ônus da sucumbência.

4. A Constituição da República, em seu art. 150, inciso VI, alínea b, parágrafo 4º confere Imunidade Tributária aos templos religiosos de qualquer culto, estando abrangidas as demais instalações que guardem estrita finalidade com a prática, o desenvolvimento e a difusão da doutrina religiosa.

5. Os imóveis de propriedade da igreja destinados à moradia de sacerdotes, ainda que não contíguos e afastados do templo religioso, gozam da Imunidade Tributária. Precedentes do STF. 6 (0011444-73.2010.8.19.0002 - APELAÇÃO - 1ª Ementa Des(a). BENEDICTO ULTRA ABICAIR - Julgamento: 08/02/2017 - SEXTA CÂMARA CÍVEL APELAÇÕES, (PROVIMENTO DO RECURSO ADESIVO.PREJUDICADO O APELO DO MUNICÍPIO)

Decisão do STF no Recurso Extraordinário com Agravo 694.453, que se refere a

imóvel destinado à residência de ministro religioso:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. Imunidade Tributária. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade.

II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos.

III – Agravo regimental improvido.

E ainda, para esgotar o tema apresentado, trouxemos uma decisão do STF, em RE 325.882-SP:

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

[RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002. \(RE-325822\)](#)

Lembramos, contudo, que essa proteção se dá apenas em relação a Impostos. Sob essa ótica, a Igreja ao não pagar tributos, leia-se apenas com relação aos Impostos, consegue ter mais liberdade, condições financeiras e estruturais para atuar de forma grandiosa em prol de toda uma sociedade. Até porque, não é segredo para ninguém que a carga tributária no Brasil

é algo exorbitante e até mesmo embaraçosa à livre atuação tanto de empresas como dos próprios cidadãos.

Vê-se assim, claramente, que o intuito de preservar o Direito Fundamental da Liberdade de Religião foi determinado na Constituição Federal, em seu art. 150, VI, b, por meio da Imunidade Tributária para Templos de qualquer culto. E pelo que foi exposto a sua interpretação deve ser sempre realizada de maneira extensiva, tendo fundamento, inclusive, no entendimento atual da Corte Suprema exposto acima.

3. Da Possibilidade de Perda da Imunidade

Como já analisado, o que importa para que a Imunidade Tributária recaia sobre o patrimônio, a renda e os serviços de uma Instituição Religiosa, é a utilização dos mesmos em suas finalidades essenciais, sendo secundário para o legislador constitucional a forma com que foram adquiridos, desde que licitamente.

No entanto, acreditamos ser possível a perda dessa garantia, ou melhor a nulidade dela, a partir do momento em que houver desvio da finalidade, que se constatem irregularidades, ou ainda enriquecimento sem causa dos dirigentes da Igreja, o que afastaria desde sua origem a predicação de entidade constitucional imune, e de forma particularizada.

Contudo, tal procedimento, deverá, essencialmente, partir de uma apuração do Ente Público, em que se constate, efetiva e juridicamente, a inobservância por parte da Igreja ou de seus dirigentes, dos requisitos que a tornem imune. Pois, nessas situações, cabe ao Estado a fiscalização e o ônus da prova. Sendo assegurado à Igreja contraditório e a ampla defesa.

Desse modo, afirma Roque de Antônio Carrazza, “[...] a imunidade somente cessa se for provado que as rendas dos templos são aplicadas em fim diverso que o de culto – como, por exemplo, no enriquecimento de seus líderes.” (CARRAZZA, 2016, p. 901)

Acrescenta ainda o referido autor, que a imunidade em tela só cede passo quando as rendas, os serviços, e o patrimônio da Igreja estão a serviço de finalidades estranhas ao culto, cabendo ao Poder Público o ônus da prova deste desvirtuamento (CARRAZZA, 2016, p. 900)

Logo, é possível ocorrer a perda da imunidade desde que a aplicação de seu patrimônio, renda ou serviços esteja sendo realizada de maneira estranha aos fins da Igreja e ao que se pretende preservar com a imunidade. E, também, que tenha sido constatada a irregularidade, efetivamente, pelo Poder Público.

Ademais, temos que a nulidade de uma imunidade conferida pela Constituição só poderá ocorrer de maneira isolada, com relação exclusivamente à Instituição Religiosa infratora. Nunca se podendo generalizar. Pois, em que pese a desconfiança da sociedade e do próprio Estado com relação a determinada Entidade Religiosa, há de se compreender e de se respeitar a existência daquelas que cumprem a sua função essencial e têm grande importância e relevância para toda a sociedade.

Ocorre que, na atualidade, vem-se descobrindo escândalos envolvendo Instituições Religiosas por questões variadas, dentre elas o enriquecimento ilícito de seus responsáveis, onde pessoas de má índole se passam por religiosos e se utilizam da imunidade de sua “Entidade Religiosa” para enganar as pessoas e assim obter vantagens financeiras em proveito

próprio, e até promover a ocultação de seu patrimônio. O que não é compatível com a lei divina nem com a lei do homem.

Em que pese esses dissabores envolvendo ALGUMAS, não todas as Instituições Religiosas, a Imunidade consagrada por nossa Constituição, traz em seu bojo um cuidado digno de uma *cláusula pétrea*, não cabendo nenhum tipo de alteração de seu conteúdo no Texto Constitucional, que não seja por meio da criação de uma nova Assembleia Constituinte.

Por tais motivos, não cabe prosperar nem vale a pena tecer maiores comentários, que não os já expostos sobre a Imunidade Tributária, a respeito do que se pretende a Sugestão Popular, de autoria da Gisele Suhett Helmer, enviada ao portal do Senado – e-cidadania, SUG 2/2015, que obteve o apoio de mais de 100.000 pessoas, e que está sendo analisada pela Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa, do Senado, sob o argumento de que:

Num Estado laico não faz sentido dar Imunidade Tributária a uma parcela das instituições do Brasil apenas porque elas são de cunho religioso. Qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada. Quando certos líderes religiosos abusam do conceito de liberdade religiosa, exigindo mais e mais dinheiro dos fiéis para enriquecimento próprio, isso mostra que o único combate que deve ser feito é o do bolso, tirando esse privilégio que nunca deveria ter existido (portal do Senado – e-cidadania)

Primeiramente, deve-se registrar que a Sugestão Popular em apreço foi motivada pela ocorrência de supostos fatos considerados criminosos, envolvendo líderes de determinadas Igrejas, ou seja, uma exceção. E que tem como fim dizimar a Imunidade constitucional de todas as Igrejas no Brasil.

Consta como argumentação inicial da Sugestão, ser o Brasil um Estado laico. No entanto, o Brasil como País Laico não se furtou de criar uma proteção para que a Liberdade Religiosa, ao estabelecer a Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto.

O fato é que Estado passou a considerar todas as Igrejas de maneira igualitária, levando em consideração a importância cultural de cada uma delas para o povo brasileiro.

Ao falar em Estado laico, não se pode confundir o fato da existência uma religião oficial que está alocada nas entranhas do Governo sendo exclusivamente ouvida nas questões de gestão de Estado, com a Liberdade Religiosa, onde todas as formas de credo são garantidas e protegidas pela Lei Maior.

Como país laico, o legislador Constituinte enxergou a possibilidade de incentivar e de proteger as variadas manifestações da Liberdade Religiosa, e a divulgação de sua doutrina a seus fiéis.

Ademais, a referida Sugestão Popular tem como base uma exceção que se quer estender a toda um segmento, Instituição Religiosa. O que não se pode admitir em um país Democrático, é suprimir um direito a todas as religiões, por falha do Poder Público no controle e fiscalização de uma ou outra.

O Constituinte de 88, sem sombra de dúvidas, sopesou a importância das Religiões que, também, são a manifestação da cultura, da educação, da fé de um povo, que representam preciosos valores constitucionais de uma sociedade - liberdade de pensamento, dignidade da pessoa humana.

Ainda, uma mutilação do texto constitucional, seria uma total afronta à proteção da Liberdade Religiosa, pois estaria se caminhando para o retrocesso, indo de encontro ao princípio que se pretende resguardar.

Por fim, o corte da Imunidade Tributária representaria, fatalmente, na obstacularização da atuação e do desenvolvimento das Religiões, considerando-se que o Brasil possui uma das cargas tributárias mais complexas e pesadas do mundo. E, a assim, atuação das Igrejas, em especial as menores, estaria com seus dias contados.

4. Da Eficácia da aplicabilidade da norma Constitucional

Considerando que as normas sobre Imunidade, naturalmente oriundas da Constituição, tratam de proteger *cláusulas pétreas*, em consequência lógica, são normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, cujos efeitos devem ser produzidos sem a necessidade de edição de qualquer tipo de norma hierarquicamente inferior. Não havendo margem para interpretação por parte do poder público senão o de atuar conforme a norma constitucional.

Nesse sentido, afirma Roque Carrazza:

É imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações prestigiados pela Carta Magna, encontra-se fora do alcance da entidade tributante. Esta, função da regra constitucional imunizante, é competente para tributá-la, até porque as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata. (CARRAZZA, 2016, p. 856)

Regista-se assim a incapacidade do Ente Público de legislar sobre a matéria da Imunidade e interpretá-la, sob qualquer fundamento, de forma restritiva, uma vez que sua aplicabilidade já nasceu válida, plena e eficaz.

Assim, ao serem criadas leis de cobrança de impostos de entidades ou objetos imunizados pela Constituição, estar-se-á diante de uma norma inconstitucional. Asseguramos ainda, no mesmo sentido do professor Carrazza que “[...] as Imunidades tornam duplamente inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam.” (CARRAZZA, 2016, p. 857)

Acrescenta ainda o renomado autor, que:

Em razão de sua incompetência para tributar situações que já são imunes, as pessoas políticas não têm por que isentá-las. Também não lhes é dado ignorar ou costear situações de Imunidade nem, tampouco, atropelar, por meio de interpretações restritivas, os comandos constitucionais que tratam do assunto. O melhor a fazer é interpretar teologicamente as regras imunizantes, ou seja, buscar o sentido e os bens jurídicos que protegem. (CARRAZZA, 2016, p. 862)

“Ora, se até o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as Imunidades tributárias, por muito maior razão não poderá fazê-lo o aplicador das leis tributárias, interpretando-as, a seu talante, de modo a costeá-las.” (CARRAZZA, 2016, p. 857).

Vale lembrar que a Imunidade é regra constitucional que irá atuar dentro da definição de competência. Atua de forma negativa de competência. Não se refere direta e imediatamente

à Instituição específica.

Por outro lado, a Isenção é matéria de lei infraconstitucional, (Lei complementar, lei ordinária), e decorre da competência tributária seguida da mutilação total ou parcial de um dos critérios da regra-matriz de incidência.

Já a Incidência é a configuração de um fato social como norma tributária passível de tributo. E a Não-incidência seria a ausência de regra instituidora de tributo. Não tem competência nem instituição de tributo. Não há fatos sociais colhidos por essa regra para haver a intuição de um tributo.

Conforme afirmação de Tepedino, “na Imunidade portanto, *não há nascimento de qualquer obrigação tributária*, como na isenção, pelo simples fato de que não há competência impositiva capaz de ser exercida na área delimitada pelo texto constitucional. (TEPEDINO, 1994, p. 58)

Apesar de toda a exposição apresentada, na prática, muitas Instituições Religiosas, diariamente, vivenciam a imposição do legislador infraconstitucional e de interpretações arbitrária das autoridades públicas.

A título exemplificativo, apresentamos algumas normas municipais, logo, infraconstitucionais, que se referem à “isenção” de templos religiosos, e ainda, tratam dos imóveis alugados por Igrejas.

Vejamos:

O Município de São Paulo, por meio do Decreto 50.500/2009, que disciplinou a Lei nº 13.776 de 10 de fevereiro de 2004, estabelece em seu art. 19, V, b:

Art. 19. são isentos do imposto:

(...)

V- os imóveis utilizados como templo de qualquer culto, desde que:

- a) comprovada a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador, conforme regulamento;
- b) **apresentado contrato de locação** ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente.

Na mesma direção, o Município do Recife, com a edição da Lei nº 15.563/1991, art. 17:

Art. 17. são isentos do imposto:

(...)

VII - os imóveis utilizados como templo religioso de qualquer culto, desde que:

- a) comprovada a atividade religiosa na data do fato gerador;
- b) **apresentado contrato de locação**, cessão ou comodato ou equivalente;
- c) o responsável declare, sob as penas de lei, que o imóvel será usado, exclusivamente, como templo. (Redação acrescida pela Lei nº [17.145/2005](#))

Nota-se, claramente, a falta de conhecimento de alguns Municípios com relação à Imunidade dos templos de qualquer culto, consagrada pela Lei das Leis, que os afastam completamente da análise sobre o tema, ademais, da edição de normas que venham a tratá-las.

Por se referir à Imunidade, não cabe à lei infraconstitucional cuidá-la, por parte dos entes federados, pelo simples fato de carecerem de competência para tanto. Mesmo que a intenção fosse a de facilitar a aplicação da norma constitucional, o ponto central seria a falta de competência para tratar sobre as questões que envolvem a Imunidade.

O que seria aceitável, é a criação de normas para a regulamentação de como oficializar a obtenção da Imunidade na prática, como por exemplo a constituição da Igreja por meio da elaboração, aprovação e registro de seu Estatuto Social. Não restringir e analisar o conteúdo da Imunidade Tributária.

Até o momento temos em pleno vigor a Súmula Vinculante 52, do STF que dispõe sobre a Imunidade dos imóveis das Igrejas, ainda que alugados a terceiros, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Quanto a imóveis alugados para a utilização de Igrejas, foi apresentada uma Proposta de Emenda à Constituição, PEC nº133/2015, que visa a acrescentar o §1º- A, ao art. 156 da Constituição Federal estabelecendo que o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que sejam apenas locatários do bem imóvel.

Adicionando à casuística, temos também o caso do Município de Guarulhos que entende que em sua extensão territorial apenas existem imóveis de características urbanas. E cobra IPTU até de área que apresenta característica rural e que também recebe cobrança de ITR pela União, e como se não bastasse, de propriedade de Instituição Religiosa.

A referida Instituição Religiosa é proprietária de um terreno rural, de área de preservação ambiental, nas divisas do Município de Guarulhos, com a sua devida inscrição no INCRA, inclusive como base de cobrança de ITR pela União.

E, teve seu pedido de “isenção de IPTU” junto ao referido Município negado, sob o fundamento de que o imóvel é classificado como urbano, pois não existe imóvel rural em sua circunscrição, e no local não há construções que justificassem a existência de um “templo” (sentido restrito).

Ora, pelo já foi exposto, ao trata-se de imóvel de propriedade de uma Instituição Religiosa, de extensão contígua ao terreno em que se encontra estabelecido o seu Templo Sagrado e seu escritório central; o imóvel é composto por mais de 90% de mata nativa e de preservação ambiental, não ser permitido à Igreja, em hipótese alguma, fazer o levantamento

de construções no local, em respeito ao próprio meio ambiental; E, ainda, estar o imóvel inscrito no INCRA e já lhe ser cobrado o Imposto do ITR pela União.

Primeiramente, não é possível entender a submissão de uma entidade religiosa ao crivo da Administração Pública para se beneficiar da Imunidade de seu patrimônio, determinada pela Constituição Federal.

Por outro lado, e ainda pior, o Município além de estabelecer o imóvel como urbano, e insistimos, sendo ele rural pelas suas características, ainda onera essa Instituição Religiosa, ignorando a cobrança do ITR pela União, com a cobrança exorbitante de um Imposto Predial, do qual naturalmente recairia a Imunidade Tributária, e por fim, ainda exigir que no local haja uma construção para ser passível de apreciação da “isenção” pela Municipalidade.

Conforme a Lei Municipal nº 6.253, de 24 de maio de 2017, a totalidade do território do município de Guarulhos constitui-se em perímetro urbano. Conferindo natureza jurídica de imóveis urbanos como via de regra. Vejamos:

Art.26. Considera-se urbano todo o território municipal, resguardadas áreas de tipificação rural, que deverão ser cadastradas pela Prefeitura de Guarulhos, na forma como dispuser o Decreto do Executivo, sendo que até o cadastramento, não será lançado IPTU para áreas inscritas no INCRA.

E ainda, condiciona, à título de exceção, a possibilidade de existência de imóvel com natureza jurídica “rural”, mesmo que situado no perímetro urbano, desde que o bem se destine à produção agrícola ou pecuária, e, ainda assim, a título de exceção.

Extraímos ainda, a orientação do 1º Cartório de Registro de Imóveis de Guarulhos:

Para demonstrar a excepcionalidade, se o caso, é necessário apresentar comprovante da inscrição de produtor rural. Ademais, como consignado no dispositivo supratranscrito, mesmo que o imóvel tenha a natureza jurídica de rural (na hipótese de ele ser usado para a produção agrícola ou pecuária), ainda assim faz-se imprescindível o seu cadastro perante a municipalidade.¹

A alegação da Prefeitura Municipal de que não há imóveis de característica rural no município, salvo exceções, já apresenta em si uma forma arbitrária e intimista, como também um risco à Liberdade de qualquer natureza, vez que não se pode nem ao menos discutir a natureza jurídica da propriedade.

Propriedade urbana para efeitos de cobrança de tributos, de acordo com o CTN é a definida por lei municipal, devendo serem observados alguns requisitos mínimos, tais como:

¹<http://www.1riguarulhos.com.br/index.php?pG=X19wYWdpbmFz&idPagina=3>. Orientação do 1º Cartório de Registro de Imóveis de Guarulhos

meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. (art. 32, do CTN).

Já a propriedade rural é a que não se enquadrar na urbana, ou seja, é a propriedade por exclusão. Sendo definida pelo art. 6º, da Lei nº 5.868/72 como sendo a que se destina à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial, e que tiver uma área superior a um hectare.

O veículo legislativo adequado para os conceitos da propriedade urbana e propriedade rural é a Lei Municipal, respeitando os parâmetros mínimos estabelecidos pelo CTN, a fim de evitar conflitos de competência entre o Município na instituição do IPTU e a união na instituição do ITR.

Mas, enfim, o que se observa, na verdade, ultrapassada a inconstitucionalidade das cobranças - vez que se trata de Imunidade Tributária conferida pela Constituição ao patrimônio de uma Instituição Religiosa, é o caso de uma bitributação, também não admitida no direito pátrio.

A bitributação ocorre quando o Município de Guarulhos e a União cobram, concomitantemente, de um mesmo imóvel, seus respectivos impostos: IPTU e ITR. E reafirmamos, ser o imóvel de propriedade de uma Instituição Religiosa, que faz jus à Imunidade.

A nosso ver nem a cobrança de ITR muito menos a de IPTU pode prosperar. Uma por se tratar de imóvel de propriedade de uma Instituição Religiosa, que já derrubaria as duas possibilidades de competência para instituir e cobrar os tributos. Duas, com relação ao IPTU, por se tratar de imóvel localizado em área rural e contínua da Entidade Religiosa, que é impossibilitada de ser utilizar devido a sua natureza de mata nativa, e mesmo que não fosse, de sua dificuldade financeira de investir no local.

Ademais, com relação à condição de ter no local um templo (físico) construído e em plena atuação, poderíamos imaginar que a preocupação da municipalidade foi com relação à função social da propriedade, mas será que numa área de preservação ambiental, ter o meio ambiente preservado, já não se estaria dando a ele uma função social, e de alta relevância?

A Imunidade Tributária apresenta duas facetas de um lado é um direito que a Instituição Religiosa possui, de origem constitucional, e de outro, um dever do próprio Estado que tem a obrigação de cumprir o dispositivo constitucional, e gerar condições para a sua concretização, e não o que se vê na prática a exemplo do caso exposto acima.

Por fim, vale lembra que a Imunidade Tributária de templos religiosos é considerada

como uma Imunidade Incondicionada, ou seja, basta o enquadramento de um fato na previsão constitucional para ter a sua aplicação eficaz, e não havendo qualquer possibilidade de alteração pelo legislador ordinário.

No dizer de Robson Maia Lins, “A Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto se insere no âmbito das Imunidades incondicionadas. Isso porque a Constituição não prevê expressamente a necessidade de lei infraconstitucional delimitar seus contornos.” (LINS, 2019, p.322)

Por isso, inadmissível é, além da ousadia em tratar da matéria, o Ente Público querer impor condições à Entidade Religiosa para ter seu patrimônio, renda e serviço, alcançados pela dispensa de tributo, leia-se imposto.

Como visto, o tema requer muito estudo e aprofundamento para que se possa respeitar e atingir o objetivo do legislador constituinte, e termos de uma vez por todas a aplicação eficaz e imediata da Norma Constitucional, tão banalizada neste país.

Conclusão

Concluimos que a Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto, consagrada pela Constituição Federal, no art. 150, VI, b, deverá sempre ser interpretada de forma ampla para que se consiga alcançar a finalidade do legislador constituinte: preservar a Liberdade Religiosa.

O Brasil, como um país laico, respeita todas as Religiões, não sendo mais possível priorizar uma Religião Oficial em detrimento das demais.

Nesse diapasão, temos que o Direito Fundamental da Liberdade Religiosa é de profunda importância para uma sociedade, pois contempla o respeito às religiões pelo Estado, com a proteção de seus cultos, conferindo, ainda, a todos os cidadãos o direito de se filiar a quaisquer das religiões que desejarem, ou até mesmo o de não seguir nenhuma em especial.

Isso porque, como foi apresentado em nosso estudo, as Religiões, como um fenômeno social, possuem valores além do espiritual, mas também social, cultural, educacional e até político de um povo. Considerando, ainda, a sua atuação pró-ativa no seio da sociedade, realizando atividades de naturezas variadas, auxiliam o Estado nos serviços de sua responsabilidade, com relação ao cuidado de seu povo.

Por tudo isso, entendemos que as Igrejas fazem jus à proteção que lhes foi dada na Constituição Democrática de 88 - de ter seu patrimônio, bens e serviços alcançados pela Imunidade Tributária, no que diz respeito aos Impostos.

Contudo, ao aplicarmos uma interpretação extensiva à norma imunizante devemos compreender que o termo “templo”, utilizado pelo constituinte, para além das paredes frias de tijolos de um prédio, como também aquilo que é necessário para realizar a sua atividade essencial, que está diretamente ligada à felicidade, paz e elevação espiritual do ser humano, e conseqüentemente, de toda a sociedade.

Outro fundamento em que nos pautamos para defender a interpretação extensiva da Imunidade Tributária, é o fato de se tratar de uma proteção a direito fundamental (*cláusula pétrea*). E, mais uma vez, por ser o caminho possível para se chegar mais próximo ao fim dado a esta norma constitucional.

Assim, a referida proteção deve ser respeitada por todos os entes federados, a quem cabe sempre conferir a ela uma interpretação ampla que justifique a sua previsão constitucional e alcance de fato os templos de qualquer culto. Ainda, deverão eximir-se de legislar sobre o tema da imunidade em suas leis infraconstitucionais, por ser campo estranho à sua competência.

Outro sim, a nosso ver, não cabe ao legislador infraconstitucional estabelecer normas referentes à concessão de isenção de impostos a templos religiosos, quando na verdade se trata de imunidade, e muito menos determinar condições para a aplicação da norma constitucional imunizante. Caso contrário, estará a norma derivada sob o manto da inconstitucionalidade.

A Imunidade Tributária conferida pela Constituição Federal busca permitir às Instituições Religiosas melhores condições de atuar na sociedade, sem sofrer embaraços de natureza tributária com relação aos impostos, de nenhuma ordem.

Mas, ao contrário do que foi proposto pelo legislador constituinte, na prática, ocorre que as Igrejas precisam enfrentar o Estado diariamente, a fim de conseguir a plena aplicação do texto constitucional no tocante da Imunidade Tributária. Tendo, assim, que deixar de lado a sua atuação principal, para protagonizar discussões no plano administrativo e até mesmo judicial, no afã de ver seu direito constitucional atendido. O que é, no mínimo, lamentável.

Mas, enxergamos uma luz no final do túnel, ao apreciarmos o entendimento atual da Corte Suprema que, mesmo que de maneira escassa, vem decidindo com base na interpretação extensiva da norma constitucional, prestigiando o Direito Fundamental nela tutelado: a Liberdade Religiosa. E sinalizando uma tendência à estabilização sobre tema.

Assim, para que a Imunidade Tributária recaia sobre o patrimônio, a renda e os serviços de uma Instituição Religiosa, basta que a utilização de suas rendas recaia nas finalidades essenciais da Igreja, que vêm demonstradas em seu Estatuto Social.

Mas, caso essa utilização se desvirtue, é perfeitamente possível ocorrer perda, ou anulação da Imunidade Tributária por uma Entidade Religiosa, pois estaria se afastando não só das suas finalidades próprias, mas, principalmente, da que foi conferida pelo Legislador Constituinte ao dispositivo constitucional.

Contudo, ressaltamos que para a Imunidade Tributária ser cessada, é fundamental haver provas por parte do ente público, em que se constate, de fato e direito, dentro do procedimento do contraditório e da ampla defesa, que as rendas dos templos estão sendo aplicadas em fins diversos dos propostos pela Entidade, com enriquecimento de seus líderes, ocultação de patrimônio, ou outro tipo de irregularidade.

O que tem ocorrido atualmente e despertado certa revolta na sociedade. Sendo, inclusive, motivo da Sugestão Popular, que visa a suprimir da Constituição Federal a Imunidade Tributária para os Templos, sob argumentos, talvez compreensíveis do ponto de vista do senso comum, mas que de nenhuma forma condizentes com os fundamentos da nossa Carta Democrática.

Para isso, importante seria a atenção e a seriedade dos entes públicos com os procedimentos de fiscalização das Entidades Religiosas e de seus líderes. E, nunca, jamais, a extinção desse direito estendido a todas as Igrejas.

Registramos que uma possível mutilação ao Direito da Imunidade Tributária representaria uma afronta ao Direito Constitucional, que se busca proteger: a Liberdade Religiosa. E, ainda, um total desrespeito às religiões sérias do país, pela simples falta de controle e fiscalização do poder público. Sem falar, que representaria um retrocesso social.

Por fim, ressaltamos que a aplicação da norma imunizante é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, pois equivale a um direito fundamental, considerado como *cláusula pétrea*, não podendo, portanto, ser alterado nem mesmo por meio de projeto de Emenda à Constituição e tão pouco restringido por lei ou interpretação infraconstitucional.

Mas, na prática, esse procedimento inadmissível chega a ser até mesmo comum no Brasil. Um exemplo disso é instituição da cobrança de IPTU por vários município que apresentam e ainda obrigam as Instituições Religiosas a se submeterem ao seu crivo para serem contempladas com a “Isenção” do Imposto.

Sendo também apresentadas condições para a manutenção do reconhecimento da isenção, e, como se fossem autoridades competentes e acima da Lei das Leis, exigem o cumprimento de regras próprias.

Entre vários outros embaraços que as Entidades Religiosas enfrentam no dia a dia, o da restrição ao seu direito de Imunidade Tributária representa grande afronta não só a preceitos constitucionais de nosso país, mas também à nossa cultura, aos nossos valores e à nossa fé.

Por outro lado, e apesar de tudo, cada religião, com a mesma fé em Deus, segue na direção de seus grandiosos objetivos, em prol das pessoas e de toda a sociedade.

E, como visto, o tema requer muito estudo e aprofundamento para que se possa respeitar e atingir o alcance do legislador constituinte no tema: Imunidade Religiosa, e termos de uma vez por todas, a aplicação eficaz e imediata da Norma Constitucional, tão a afrontada, por quem mais deveria dela zelar.

Referência Bibliográfica

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

CARRAZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

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

HAURANI, Daniele de Carvalho / COSTA JÚNIOR, Marcos Roberto da. **Imunidade das Entidade Religiosa: Análise Crítica**. Disponível em:

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2019.

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

MARRONI NETO, Roberto Medaglia. **Imunidades dos Templos de Qualquer Culto**. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira . **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais** organizador: Porto Alegre:Livraria do Advogado, 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Granda da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidade das Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

RODRIGUES, Pablo Mendes/ DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Imunidade religiosa na Constituição Federal: aspectos jurídicos e sociais em relação aos templos de qualquer culto**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67048/imunidade-religiosa-na-constituicao-federal-aspectos-juridicos-e-sociais-em-relacao-aos-templos-de-qualquer-culto>

SILVA, Flávio Porto da. **Imunidade Tributária de Templos Religiosos**. Disponível em: <https://flavioportodasilva.jusbrasil.com.br/artigos/206896275/imunidade-tributaria-de-templos-religiosos>

TEPEDINO, Gustavo. **Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos**. In: Revista da Procuradoria-Geral da República. N. 5,1994.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP, 2005.