

AMPLITUDE E LIMITES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE TODOS OS CULTOS NO EXERCÍCIO DA LIBERDADE RELIGIOSA

Diego Fernando ERNICA¹

Vanessa Cristina Lourenço Casotti Ferreira da PALMA²

RESUMO: A imunidade tributária dos templos é uma limitação constitucional do poder de tributar, sendo que seu efeito pode trazer sérias consequências na ordem econômica e social quando extensivo às atividades discrepantes promovidas em prol da liberdade de religião. É certo que o poder/competência estatal em instituir tributos para seu funcionamento, manutenção, provimento das necessidades coletivas e, por conseguinte, o bem comum da coletividade, possui algumas limitações. Neste âmbito serão dispostos os aspectos limitadores de tal poder/competência tributária, no qual se inserem as imunidades, das quais será enfocada a relativa aos templos. Ademais, será destacado o efeito desta norma imunizante como provedora do exercício de direito constitucionalmente garantido, qual seja, a liberdade religiosa. Por derradeiro, analisar-se-á os efeitos imunitórios incidentes sobre a atividade religiosa e a interpretação extensiva da norma imunitória às atividades promovidas pelas entidades religiosas que não se inserem no exercício da liberdade religiosa.

Palavras – chave: Imunidades; Templos; Religião; Liberdade; Extensão.

1. INTRODUÇÃO

O direito tributário mostra-se incidente não somente na seara econômica, quanto à expropriação do patrimônio privado de modo a garantir o bem comum, o desenvolvimento da coletividade e do próprio ente estatal, mas também quanto à promoção da segurança jurídica dos direitos e garantias fundamentais constitucionalmente assegurados.

Neste âmbito encontra-se a liberdade de religião que é salvaguardada pela imunidade tributária ante ao exercício do poder de tributar realizado pelo Estado.

O exercício do *ius imperium* (SABBAG, 2012 p. 59), poder de tributar, mostra-se como barreira a efetividade do direito a liberdade religiosa, tendo em vista que a cobrança de tributos às instituições religiosas implica em um entrave ao funcionamento das mesmas. Deste modo, a imunidade tributária de templos de

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – CPTL – de Três Lagoas/MS. diego.ernica@gmail.com. Bolsista do Programa de Iniciação Científica PIBIC/CNPQ 2012/2013, Voluntário no Programa de Extensão Universidade da Melhor Idade e no Programa de Extensão Efetividade e Aplicação das normas como forma de proteção jurídica às pessoas com deficiência.

² Docente do curso de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – CPTL – de Três Lagoas/MS. Mestre em Direito pelo Centro Universitário Eurípedes de Marília (2004), vanessacasotti@hotmail.com. Orientador do trabalho.

todos os cultos surge como o elemento de desoneração constitucional que prevê a intributabilidade dos entes religiosos e efetiva a garantia fundamental da liberdade religiosa.

Neste íterim, destacam-se os conceitos de imunidade, sendo para Balleiro “a exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição” (BALLEIRO, RDtributário 1/70 apud COSTA, 2001, p. 32); por sua vez Amilcar de Araujo Falcão possui entendimento diverso, esclarecendo que imunidade é “uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando não se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no Estatuto Supremo” (RDA 66/370 apud COSTA, 2001, p. 32);

Ante a tais apontamentos, verifica-se a necessidade de determinar o que vem a ser o poder de tributar, exercido pelo Estado, e a sua diferença em relação à competência tributária, exercida pelos entes federais constitucionalmente competentes. Faz-se mister esclarecer o que delimita o poder e a competência de exercer a tributação, tendo em vista que neste âmbito inserem-se as imunidades tributárias, e, em especial, a imunidade de templos e sua extensão, foco deste artigo.

Ressalta-se que a discussão acerca da imunidade tributária aos templos de todos os cultos se intensifica em decorrência de inúmeras notícias informativas de que as entidades religiosas promovem atividades discrepantes ao exercício da liberdade religiosa (VARGAS, 2011, p.1; R7, 2012, p1; TEIXEIRA, 2012, p.1).

Diante de tais fatos, faz-se mister a realização de análise quanto a interpretação do preceito constitucional que prevê a imunidade aos templos, verificando sua abrangência e efeitos perante a sociedade, a fim de promover a Lei Maior que garanta o exercício da liberdade religiosa e impedir as práticas abusivas.

É de se mencionar, ainda, que a análise acerca do instituto imunidades tributária em sentido amplo, com enfoque na imunidade tributária dos templos de todos os cultos proporcionará verificar a relevância de tal imunidade no exercício da liberdade religiosa, considerando as disposições da Constituição Federal.

Por conseguinte, verificar os efeitos imunitórios incidentes sobre a atividade religiosa, em especial a extensão dos efeitos em relação às atividades promovidas pelas entidades religiosas que, muitas vezes, não se inserem no exercício da liberdade religiosa.

Por derradeiro, salienta-se que a pesquisa utilizou o método lógico-dedutivo, a fim de organizar e especificar o conhecimento acerca do assunto, que foi levantado por meio de pesquisa bibliográfica, cuja legislação, doutrinas e jurisprudência foram colhidas de modo crítico e analítico.

Ademais, logrará êxito em discutir a diferenciação doutrinária acerca do que é a instituição de tributos, poder/competência, quais os limites que incidem sobre o exercício da tributação, a relevância da imunidade tributária dos templos na efetividade da liberdade religiosa, bem como a extensão dos efeitos imunitórios às atividades diversas do objetivo institucional de cunho extensionistas da norma constitucional realizada pelos tribunais brasileiros.

2. O PODER E AS LIMITAÇÕES DE TRIBUTAR

Ao promover o bem comum e auto-suficiência o Estado necessita de subsídios e dentre as várias ações que realiza. Assim para obtê-los promove a instituição de tributos, sendo que este ato decorre do poder de tributar que lhe é atribuído.

O poder mostra-se inicialmente como idealizado por Bobbio uma “relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina mesmo contra vontade, o comportamento” (BOBBIO, 1982, p. 12 apud SABBAG, 2011, p.55), porém este poder de tributar não provem de uma obrigação por si só, mas sim de uma obrigação que decorre do consentimento do povo, vez que “o poder emana do povo” (BRASIL, 2013, p1.).

Convém salientar a definição de Luciano Amaro de que o poder de tributar é o poder que “emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos” (2006, p. 107). Neste âmbito verifica-se que a Constituição Federal surge como a garantidora deste poder e também delimitadora do mesmo, vez que determina quais os entes que a compõe e que podem instituir tributos, ou seja, determinando a competência tributária de cada um (MAILER *et al.* 2012, p. 2).

Ante ao exposto é possível realizar a mesma conclusão realizada por Regina Helena Costa de que o poder de tributar é empregado na Constituição Federal com significado equivalente à competência tributária (2001, p. 55), pois se refere à instituição de tributos.

Por derradeiro, verifica-se que a Lei Maior realiza a limitação do exercício do poder de tributar do Estado a fim de que não ocorram danos à propriedade e à liberdade do povo contribuinte (SABBAG, 2011, p. 58).

O poder de tributar, *jus imperium*, exercido pelo Estado não é absoluto no ordenamento jurídico brasileiro (COSTA, 2001, p. 54-55). Este poder é garantido e limitado pela própria Constituição Federal por meio de suas normas, pela instituição das competências tributárias entre os entes federativos, pelos princípios constitucionais e, em destaque, pelas imunidades tributárias (SABBAG, 2011, p. 52 e 56).

Destarte, estes apontamentos permitem fazer alusão ao ensinamento de Albert Hensel, o qual destaca que “cada norma jurídica tributária deve respeitar as limitações jurídicas fixadas na Constituição, como lei suprema” (HENSEL, 1956, p. 51 apud CARRAZZA, 2010, p. 538).

Desse modo, a Constituição Federal brasileira prepondera-se sobre as demais e delimita o âmbito de incidência das mesmas, em enfoque, da legislação tributária.

Desta forma a competência tributária é a primeira a ser considerada no tocante ao exercício da tributação. Ela é determinada pela Constituição, sendo definida pela concessão da Lei Maior aos entes federativos, União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal (SILVA, 2005, p. 721), da capacidade de cada um em instituir impostos por meio de lei (COSTA, 2001, p. 55-56).

Desta maneira, verifica-se uma inicial divisão concernente aos entes federativos, vez que somente os mesmos estão aptos a criar tributos, e, nas palavras de Roque Antônio Carraza, “a constituição, por assim dizer, delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a ultima, ao Distrito Federal” (2010, p. 540).

No mesmo sentido assevera José Afonso da Silva:

a competência Tributária é discriminada pela Constituição entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Compreende a competência legislativa plena, e é indelegável, salvo as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária e outras de cooperação entre essas entidades públicas, conforme dispuser lei complementar (art. 23, parágrafo único) (2005, p. 721-722).

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS: LIMITADORES DA ATIVIDADE ESTATAL

Os princípios constitucionais tributários são delimitadores da atividade estatal do poder de tributar destacando-se os seguintes: legalidade, anterioridade, isonomia, irretroatividade, vedação ao confisco, capacidade contributiva, limitação de tráfego, entre outros previstos na Constituição Federal.

Os princípios têm caráter de delimitação, pois atuam como orientadores da interpretação e aplicação das normas jurídicas, em especial da competência tributária, que o antecede, bem como poderá incidir sobre as imunidades tributárias (COSTA, 2001, p. 34-35).

O princípio da legalidade tributária encontra-se no artigo 150, inciso I da Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Em análise verifica-se o preceito base de todo o regramento tributário nacional, vez que os entes federais, possuidores da competência tributária, não poderão aumentar ou diminuir tributo, salvo por meio de lei, ou seja, é a lei, emanção da vontade popular (SILVA, 2005, p. 121), o pressuposto base para o exercício da tributação, bem como elemento provedor de segurança jurídica e justiça (SABBAG, 2011, p. 58).

Assim, tendo em vista a existência de “regras” definidoras de condutas preestabelecidas, o contribuinte, pólo passivo da relação tributária, tem seus direitos assegurados diante da tributação, agindo a lei como limitadora das ações estatais concernentes a tributação, pois não é possível ao Estado fixar ou alterar tributos de modo arbitrário, exceto pela vontade popular: pela lei.

O princípio da anterioridade tributária encontra-se disposto no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, 'e vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
III – cobrar tributos: (...)
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea “b”;

Por este princípio substancialmente proíbe-se a aplicação de lei que determina ou aumenta tributos no período do exercício financeiro em que a mesma começa a vigor e, por conseguinte somente produzira efeitos com o início do novo período de exercício financeiro.

É de se mencionar que tal preceito respalda o princípio da segurança jurídica vez que consoante Roque Antonio Carrazza,

O princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite, para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. E ele, ainda que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranqüilidade, sua vida econômica. (2010, p. 204)

Por sua vez, o princípio da isonomia tributária, exposto no artigo 150, inciso II da Lei Maior, determina a proibição de tratamento tributário desigual a contribuintes que estejam em situação equivalente.

Outrossim, protege-se o contribuinte a medida em que delimita-se o exercício de tributação dos entes federais competentes e, nos termos de Eduardo Sabbag, coíbe “a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismo por meio da tributação” (2011, p. 132).

O princípio da irretroatividade também abrange a seara do direito tributário, sendo outro princípio impar na proteção dos direitos do contribuinte ante ao exercício da competência tributária do Estado e, de tal modo, da segurança jurídica.

Encontra-se disposto, no tocante ao direito tributário, no artigo 150, inciso III, alínea “a” do Diploma Excelso e veda a cobrança ou majoração de tributos referentes a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei criada, ou seja, os efeitos da lei tributária somente serão verificados junto às situações que surgem após sua vigência.

Por fim, em uniformidade a este apontamento há de se salientar o ensinamento de Roque Antonio Carrazza: “(...) a irretroatividade da lei protege o contribuinte contra o arbítrio do Estado, que não pode modificar, para pior, situações fiscais (i) já consolidadas ou (ii) já aperfeiçoadas, embora ainda pendentes de condição” (2010, p. 373).

Os entes detentores da competência tributária não podem utilizar tributo com efeito de confisco. Ante a tal colocação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, nos deparamos com o princípio da vedação ao confisco o qual se traduz em uma proibição ao Estado, proibição que incide sobre o confisco, o qual é definido por Paulo Cesar Baria de Castilho como “em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato” (CASTILHO, 2002, p. 39 apud SABBAG, 2011, p. 229) ou consoante a Eduardo Sabbag, confisco é “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização” (2011, p. 229).

Este preceito está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, estabelecida no artigo 7º, inciso IV da Lei Maior:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Que não permite a criação de leis tributárias criadoras de impostos, caso as mesmas não considerem a capacidade econômica dos contribuintes, afinal, nos termos de Roque Antonio Carraza, não é possível “compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades” (2010, p. 110).

Por sua vez, o desrespeito a tal preceito implica diretamente no confisco dos bens privados das pessoas, outro princípio que acaba por ser desconsiderado. Em suma, tais ensinamentos basilares agem como limitadores da ação Estatal em expropriar o patrimônio particular.

É de se mencionar o princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens, existente no artigo 150, inciso V da Constituição, que aborda a impossibilidade de cobrança de tributos diante a intermunicipalidade ou interestadualidade, ou seja, enfoca-se a liberdade de locomoção, disposta no artigo 5º, inciso XV, no âmbito do direito tributário.

Deste modo, a instituição de tal princípio visa promover direito fundamental ao vedar a criação de tributos de locomoção (SABBAG, 2011, p. 252). Todavia, incluído

junto ao princípio esta a ressalva do pedágio, o qual é cobrado a fim de conservarem-se as vias pelo Poder Público.

Em suma, constata-se, dentre os princípios tributários abordados, que as leis tributárias têm sua interpretação restrita que, por conseguinte, limita o exercício da tributação realizado pelo Estado de modo a assegurar os direitos dos contribuintes ante as possíveis arbitrariedades.

Em relação à delimitação do poder de tributar e da competência tributária ressaltam-se, também, as imunidades tributárias que, de acordo com Eduardo Sabbag, visam “preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas)” (*Ibidem*, p. 277).

Por fim, para alguns autores como Bernardo Ribeiro Moraes as imunidades são consideradas como princípio constitucional, o qual implica em vedação impositiva a medida que ao Estado cabe o dever de não tributar determinadas pessoas, bens em prol do bem comum e interesse público (COSTA, 2001, p. 36-37).

3. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Na seara dos limites do poder de tributar encontram-se as imunidades tributárias que ensejam a temática proposta. A princípio há de ressaltar os conceitos, vez que a doutrina não é pacífica em determinar a conceituação das imunidades tributárias.

Dentre os entendimentos elencados pela doutrina brasileira acerca do conceito de imunidade destaca-se o de limitação do poder de tributar.

É certo que as imunidades encontram-se no título “Das Limitações do Poder de Tributar”, no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal, fato que por si só revela um dos grandes efeitos da imunidade tributária, o de limitação do poder de tributar, considerado por Aliomar Baleeiro como o próprio conceito de imunidade (2010, p. 114).

Este conceito também é defendido por Luciano Amaro, para o qual as imunidades tributárias são consideradas como balizamentos da competência tributária e constituem limitações do poder de tributar, que tem como escopo demarcar “o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar” (AMARO, 2006, p. 106). Contudo não são somente as imunidades tributárias

contemplam tal limitação, como anteriormente observado a competência e os princípios tributários também possuem essa consequência jurídica.

Deste modo, as imunidades tributárias possuem o efeito de limitação do poder de tributar, mas não é possível considerar esta afirmação como conceito exclusivo de imunidade vez que como observado ela possuem íntima relação com a competência tributária e não é unicamente considerada como delimitadora do poder tributário.

A imunidade tributária também é considerada por muitos doutrinadores como hipótese de não incidência, para Amilcar de Araujo Falcão a:

imunidade é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo (FALCÃO, 1995, p. 64 apud SABBAG, 2011, p. 282).

Em relação a esta aceção as imunidades agem como entrave a atuação das normas tributárias (CARRAZZA, 2010, p. 772), ou seja, havendo imunidade não haverá embate da norma jurídica em relação ao fato determinado na regra imunitória.

Este conceito sofreu severas críticas de Regina Helena Costa que alega que as imunidades atuam nas atribuições de competência tributária a nível constitucional, divergente da não-incidência que age no âmbito das hipóteses de incidência que ocorrem em legislação infraconstitucional (2001, p. 42).

É certo que o conceito mostra-se plausível à medida que explana o efeito imunitório em nível infraconstitucional, todavia é vaga quanto à competência tributária e a inocorrência sobre a mesma, primeira hipótese de restrição ao direito de tributar.

É de se mencionar, também, que a imunidade é considerada por alguns autores como um princípio constitucional de vedação (MORAES, 1998, p.21-22 apud COSTA, 2001, p. 36). Contudo, esta conceituação não se mostra deveras aceitável, pois embora a imunidade e os princípios possuam o efeito de limitação ao poder tributário estatal, este mostra um caráter positivo, de interpretação da norma tributária, à medida que indicam ao legislador ou ao aplicador das normas jurídicas como proceder diante de casos concreto.

Por sua vez aquele tem indicação negativa, vez vem barrar a competência tributária em seu exercício, impedindo o estabelecimento e tributação em relação a fatos e situações específicas (COSTA, 2001, p. 36-37). Assim, as imunidades têm caráter de limitação do poder tributário e do efetivo exercício da competência tributária ao determinar as situações fáticas a serem excluídas do campo de tributação enquanto os princípios iram limitar este poder ao determinar como se deve agir.

Outras conceituações muito utilizadas explanam a íntima ligação da imunidade a competência tributária. Conforme Eduardo Sabbag a imunidade seria uma incompetência tributária uma vez que tem força de retirar determinadas ações do alcance do poder de tributar (SABBAG, 2011, p. 283). Opinião semelhante é de Regina Helena Costa, para qual:

a imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. (2001, p. 52)

Realizados os principais apontamentos sobre as ideias acerca do que vem a ser a imunidade há de se salientar que esta norma tem caráter unicamente constitucional, fato distintivo da outro tipo de norma que também possui influência nas hipóteses de incidência de tributos e na competência tributária (*Ibidem*, p. 105), qual seja, a isenção.

A principal distinção reside na sede que são provenientes, enquanto a isenção é considerada como uma norma infraconstitucional seja de lei ordinária ou complementar que atuam excluindo expressamente bens, pessoas ou política fiscal, sendo que de sua violação incorre ilegalidade, diferente da imunidade, cuja violação implica em inconstitucionalidade, por ser uma previsão constitucional (BALEIRO, 2010, p. 113-114).

Por derradeiro, convém destacar que para o Supremo Tribunal Federal as imunidades tributárias têm equivalência as cláusulas pétreas, sendo conforme Eduardo Sabbag “limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, §4, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado” (2011, p. 284), não podendo ser excluída da Constituição Federal.

Outrossim, esta exposição nos possibilita constatar o objetivo do legislador ao criar as imunidades, qual seja, preservar certos valores essenciais a sociedade (AMARO, 2006, p. 151) e garanti-los ao dispô-los na Lei Maior da nação.

4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE TODOS OS CULTOS

A imunidade tributária dos templos de todos os cultos encontra-se disposta na Constituição Federal em seu artigo 150, inciso VI, alínea b. Este instituto tem por primazia salvaguardar a liberdade religiosa ao estabelecer a vedação de instituição de tributos pelos entes federativos aos templos de qualquer culto. Ademais esta imunidade não incorrerá a todos os tributos, incidirá, de fato, tão somente aos impostos, não ficando as entidades religiosas imunes dos demais tributos (SABBAG, 2011, p. 323).

Realizadas tais considerações, surge grande debate doutrinário acerca da incidência da imunidade no tocante aos termos utilizados pelo preceito constitucional. Afinal, o que vem a ser templos de qualquer culto? Para o dicionário, templo é o “edifício público destinado ao culto religioso”. (DICIONÁRIO MICHAELIS, 2013, p. 1)

Todavia o conceito de templo não envolve tão somente os locais do culto, pois não se englobaria a renda, o patrimônio e serviços realizados pelo ente religioso, o conceito é de que o templo deve ser compreendido como igreja, a qual é pessoa jurídica de direito constituída e possuem os citados atributos sobre os quais incidirá a norma imunizante (MAILER *et al.* 2012, p. 12-13).

No mesmo âmbito entende Regina Helena Costa que também enumera outros elementos, cujo entendimento é essencial para analisar a imunidade em apreço, quais sejam, o culto, patrimônio, renda, serviços e as finalidades essenciais (2001, p. 157).

Outrossim, quanto ao conceito de culto é palavra que designa os ritos desenvolvidos pela entidade religiosa, bem como a própria veneração ao ente superior.

Nesse contexto cabe a grande explanação de Eduardo Sabbag, qual seja, de que culto “é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática, e teleologicamente, no texto constitucional” (2011, p. 324), ou seja, é a manifestação da fé, mas não

isoladamente, vez que deve estar vinculada e plena dos valores constitucionais, em prol da coletividade e do bem comum a fim de que se possa fruir da norma imunitória.

Neste escopo, a imunidade abarca diversas religiões, desde que possuam cunho teleológico, cujo desenvolvimento implique nos valores socialmente aceitos, que põe a salvo a dignidade da pessoa humana. Deste modo, cultos que depreciem os valores sociais, de caráter satânico, demoníaco e anormal são repudiados pela Lei Maior e não obtêm sobre si os efeitos exoneratórios (PAULSEN, 2012, p. 70; SABBAG, 2011, p. 324).

É de se mencionar, ainda, que a incidência da imunidade tributária também ocorrerá em consonância com o disposto no artigo 150, §4º da Lei Maior, e deste modo recairá sobre o patrimônio, a renda e os serviços desde que este seja atinente às finalidades essenciais da entidade beneficiada.

Como já mencionado o direito tributário possui incidência sobre o direito a liberdade e o direito a propriedade privada (COSTA, 2001, p. 78). Outrossim, o direito a liberdade é direito fundamental de primeira geração, do qual se faz mister explicitar a conceituação disposta por José Afonso da Silva, proveniente da Declaração de 1789, ápice de consecução de tal direito, na qual

A liberdade consiste em poder fazer tudo o que não prejudique a outrem: assim, o exercício dos direitos naturais do homem não tem outros limites senão os que asseguram aos demais membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Esses limites somente a lei poderá determinar". Mas acrescenta: "A lei não pode proibir senão as ações nocivas à sociedade". (SILVA, 2005, p. 233)

Destarte, no tocante ao direito de liberdade insere-se a liberdade de religião, e por sua vez a imunidade tributária quer proteger o direito fundamental à liberdade religiosa, e representa a extensão de tal direito de consciência e de crença (MAILER *et al.* 2012, p. 9).

Ante a este apontamento se faz necessário promover mais esclarecimentos acerca do direito à liberdade religiosa e a incidência da imunidade tributárias dos templos de todos os cultos.

O direito de liberdade religiosa no Brasil tem como marca a laicidade do país, consagrada pela a Constituição de 1891. O laicismo é a não instituição de uma religião oficial do Estado e seu estabelecimento por parte do Brasil implicou na

aceitação da pluralidade de religião, o que por sua vez proporcionou o desenvolvimento cultural das mesmas (SABBAG, 2011, p. 317).

Outro aspecto relevante à promoção da liberdade religiosa no país é a Declaração Universal dos Direitos Humanos, que possui assinatura brasileira, e ressalta tal direito:

Art. 18 - Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.

Outrossim, a atual Constituição prescreve a liberdade religiosa no artigo 5º, inciso VI, VII e VIII. Deste modo, a Lei Maior institui direito fundamental que abrange a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa (SILVA, 2005, p. 248).

O direito tributário ao promover a tributação atinge a seara do exercício da liberdade religiosa e neste momento inserem-se as imunidades tributárias como meio da não incidência tributária para fazer valer efetivação de um direito fundamental do ser humano.

A imunidade em apreço, conforme Eduardo Sabbag, “prevê a intributabilidade das religiões como um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos os impostos, independentemente da extensão da igreja ou do seu número de adeptos” (2011, p. 318).

No mesmo entendimento Ricardo Lobo Torres assevera que “é por meio das imunidades que as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário” (TORRES, 1995, p. 50 apud CARRAZZA, 2010, p. 809).

Por derradeiro, conclui-se que a Constituição Federal promove e resguarda direitos fundamentais e embora discipline a tributação não pode admitir que a mesma seja promovida em desprezo ao direito imprescindível da liberdade religiosa (COSTA, 2001, p. 79), o qual, consoante Daniela Tadei Mailer *et al.*, “imbrica num dos pilares do nosso ordenamento jurídico: a dignidade da pessoa humana” (2012, p. 11).

5. AMPLITUDE E LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS NO EXERCÍCIO DA LIBERDADE RELIGIOSA

É certo que a imunidade tributária de templos é garantia ao exercício da liberdade religiosa, todavia a exação tributária constitucional possui restrições para a sua aplicação e, por conseguinte, para a efetivação de tal garantia.

Deste modo, se faz mister analisar o alcance da imunidade tributária em relação aos casos concretos, bem como os aspectos limitadores de seus efeitos.

A princípio a interpretação da norma imunizante mostra-se como um dos aspectos que podem ampliar seus efeitos. Ocorre que as imunidades possuem caráter de limitação ao poder de tributar que, por conseguinte, implicaria numa interpretação restritiva e literal do preceito constitucional.

Todavia, ante a relevância e imprescindibilidade do direito resguardado pela norma constitucional, verifica-se que a melhor interpretação a ser utilizada é a exposta por Regina Helena Costa, que preceitua que “como garantia constitucional que é, a norma imunizante merece ser interpretada generosamente” (2001, p. 116).

Também deve ser considerado em relação ao efeito da norma imunitória o já citado dispositivo limitador referente aos impostos, vez que a imunidade incide tão somente aos imposto, não abrangendo as demais exações tributárias.

Assim, conforme exemplifica Regina Helena Costa são afastados pela exoneração impostos como:

Imposto Predial e Territorial Urbano relativo ao imóvel onde o culto se realiza; o Imposto sobre Serviços concernente ao serviço religioso; o Imposto de Renda sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores referente aos veículos automotores usados na catequese ou serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso. (*Ibidem*, op.cit, p. 158)

Cabe salientar, entre os aspectos limitadores da imunidade, o citado artigo 150, §4º da CF, tendo em vista que tão somente a renda, patrimônio ou serviços ocorrerá o efeito imunitório, não abarcando todas as ações realizadas pelo ente imune.

Outro elemento que possui grande divergência é quanto aos entendimentos das expressões utilizadas na Constituição Federal.

No tocante ao templo o conceito apresentado por Daniela Tadei Mailer *et al.* mostra ter um caráter ampliador dos efeitos da imunidade em apreço, afinal

entendem os autores do livro que a imunidade abrangeria de tal modo o local em que se professa os ritos religiosos e os anexos, tais como a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, a casa do pastor, o centro de formação dos pastores, a casa do rabino, a casa do “pai de santo”, o terreiro onde se doutrinam os sacerdotes (2012, p. 16).

Também asseveram que no tocante aos anexos rurais englobariam os empreendimentos hortifrutigranjeiros, quermesses, serviços de comunicação radiofônica e televisiva (*Ibidem*, 2012, p. 17).

Cumprir destacar, ainda, que essa teoria não se mostra totalmente liberal, haja vista que somente ocorreria os efeitos da imunidade tributária em relação ao anexos que cumprisse as finalidades específicas do ente religioso.

Em contrapartida Eduardo Sabbag expõe que autores como Pontes de Miranda, Paulo de Barro Carvalho e Sacha Calmon Navarro são adeptos da conceituação de templo como o conjunto de coisas ligadas ao local do culto (SABBAG, 2011, p. 324).

Esta teoria mostra-se restritiva à medida que os demais bens, patrimônios e rendas da igreja não obtidas ou diretamente vinculadas ao local do culto não seriam abrangidos na hipótese de imunidade, o que implicaria na incidência dos impostos sobre eles.

Assim, a restrição ocorreria, também, em relação ao exercício da liberdade religiosa, a medida que a exação tributária implicaria em um grande ônus ao ente religioso, um entrave o funcionamento do mesmo, e deste modo sobrestaria a promoção da religiosidade.

Salienta-se que a doutrina ainda apresenta uma conceituação deveras ampliativa do conceito de templo, na qual sobre os efeitos imunitórios incluem-se o local da manifestação religiosa, os anexos utilizados e em todas as manifestações relacionadas ao culto.

Outrossim, tal conceito, adotado por Eduardo Sabbag, José Eduardo Soares de Mello, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, seria o mais apto a atender a dinâmica tributaria atual ao oferecer a justiça fiscal a realidade jurídica brasileira (*Ibidem*, 2011, p. 325-326).

Ante ao exposto, insta salientar os entendimentos do Egrégio Supremo Tribunal Federal acerca da imunidade tributária dos templos de qualquer culto quanto a abrangência dos efeitos imunitórios:

EMENTA: 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, Min. Rel. Eros Grau, D.J. 21-05-2008.**

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Vedação da 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 aos prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nele 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 / SP, Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 14-05-2004 (grifo nosso).**

As decisões permitem concluir que no caso concreto os anexos das entidades religiosas devem ser amparados pela imunidade vez que constituem extensão das mesmas.

Ademais, salientou o emérito relator Ministro Eros Grau no Recurso Extraordinário nº. 578562 que:

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar, que a imunidade do artigo 150, VI, 'b', contempla, há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual. Mais ainda, no RE n. 325.822, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, definiu que ela abrange não apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades" mencionadas no preceito constitucional. Daí que a regra do §4º desse artigo 150 serve de vetor interpretativo dos textos da alínea "b" e "c" do seu inciso VI.

Por conseguinte, embora tenha sido ampliada a extensão dos efeitos da exoneração tributária, a extensão encontra o limite anteriormente citado, qual seja, o uso em favor das finalidades essenciais.

Neste escopo há nova hipótese de debate, vez que cumprida à finalidade essencial poderá o ente religioso promover qualquer atividade? Para Daniela Tadei Mailer *et al.* o preceito constitucional:

Ao aludir às “finalidades essenciais” dos templos de qualquer culto, não leva em conta – ao contrário do que uma primeira leitura revela – o modo pelo qual os recursos são carreados para a igreja, mas o lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta. (2012, p. 18)

Todavia, diverge de tal pensamento Marco Aurélio Greco, o qual aduz que o artigo 14 do Código Tributário Nacional possui normas “dizendo para onde os recursos e disponibilidades da entidade devem ir”, por sua vez a norma constitucional terá preocupações em relação “de onde as rendas vêm”.

Por conseguinte, na aplicação da exoneração tributária se faz mister identificar se os bens, rendas, patrimônios foram obtidos por meio de atividades conexas às suas finalidades essenciais.

Deste modo, se forem provenientes de atividade atípica, não relacionada as finalidades do ente, não haveria que se falar em imunidade (GRECO, 1998, p. 718 apud COSTA, 2001, p. 159).

É de se mencionar, também, posicionamento de Eduardo Sabbag que entende que o posicionamento prevalecente na doutrina nacional é o de que a origem do patrimônio, renda e serviço, não é relevante, o que se deve considerar são as atividades dos entes religiosos em ações correlatas com as atividades essenciais, sendo que incidirá a imunidade desde que sejam revertidos os recursos obtidos em tais atividades e que não prejudiquem a livre concorrência (SABBAG, 2011, p. 328).

Esse posicionamento ampliativo do mostra-se deveras relevante quanto ao exercício da liberdade religiosa, vez que possibilita as entidades realizarem atividades alheias e utilizarem o obtido em prol da religião, da sua promoção social, desenvolvimento de projetos sociais, da liberdade religiosa, bem como leva em contrapartida a não ofensa ao princípio da livre concorrência. Afinal, conforme observa Aires Fernandino Barreto:

Salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável

juridicamente. Nada tem de repugnante, Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham renda, 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. (...) a Constituição protege são os fins consistente na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação da educação e no oferecimento de assistência social. O que a Constituição veda é a distribuição de "lucros" (melhor seria "superavits") (BARRETO, 2009, p. 62-63 apud MAILER *et al*, 2012, p. 19-20).

Ressalta-se, também, que no tocante a ampliação dos efeitos imunitórios, o respeito a livre concorrência mostra-se imprescindível à medida que as atividades atípicas são tão somente correlatas às atividades essenciais a liberdade religiosa e não atividades principais.

Outrossim, o ente religioso ao focar-se no desenvolvimento de atividades atípicas estaria promovendo uma desleal concorrência em relação aos entes ou pessoas físicas ou jurídicas que promovessem atividade análoga e que não usufríssem dos efeitos da imunidade, bem como o enfoque das entidades religiosas seria a consecução de lucros e não o resguardo a garantia constitucional da liberdade religiosa, a razão de ser da exoneração tributária (SABBAG, 2011, p. 330).

Deste modo, deverá o Estado verificar se a entidade religiosa desenvolve atividades alheias, porém destinando os recursos delas obtidos às finalidades essenciais a fim de que possam usufruir de imunidade. Caso contrário, os efeitos imunitórios sobre tais não subsistirão (COSTA, 2001, p. 160).

No mesmo âmbito entendeu o Ministro Joaquim Barbosa em Recurso Extraordinário em que é relator

Imunidade Tributária: Cemitérios e Exploração Comercial

O relator reputou, ainda, adequado prosseguir no exame da questão, trazendo ponderações sobre a racionalidade subjacente à construção do campo de imunidade aplicável aos templos de qualquer culto, a capacidade contributiva, a livre iniciativa e a livre concorrência. (...) Para ele, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto seria uma salvaguarda à neutralidade do Estado em relação à liberdade religiosa, servindo como mecanismo para impedir que a cobrança de impostos operasse como instrumento de pressão às confissões religiosas, e para desestimular o arrefecimento das atividades institucionais que lhe são peculiares. Dessa forma, a tributação de bens de terceiros aplicados com intuito econômico ou individual não traria nenhum risco à neutralidade do Estado em matéria de religião. Por outro lado, a não tributação redundaria em chapada vantagem econômica ao particular que decidiu explorar economicamente o seu bem. Fugiria, portanto, à racionalidade extraída da Constituição o uso da imunidade tributária como instrumento que viesse a beneficiar atividades

desenvolvidas por entidades não eclesíásticas exercidas com inequívoco intuito lucrativo individual. (...) Por fim, a não tributação implicaria, ainda, risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia.(...) **RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008. (RE-544815).**

A supracitada alegação realizada pelo Ministro corrobora com o entendimento de que a imunidade tributária em apreço ao efetivar-se no plano material implica em proteção a direitos sociais fundamentais a pessoa humana, sendo repudiada a incidência de efeitos sobre atividades que visam tão somente o lucro.

Por derradeiro, salienta-se que a ampliação dos efeitos da imunidade tributária dos templos de todos os cultos oferece abertura a realização de diversas atividades pelos entes religiosos.

Deste modo, a fiscalização estatal em relação à arrecadação de recursos e suas destinações é essencial a fim de que a interpretação ampliada da imunidade tributária aja em prol da garantia constitucional da liberdade religiosa e não da prevalência do enriquecimento ilícito e concorrência desleal no país (SABBAG, 2011, p. 340).

6. CONCLUSÃO

Em suma, as imunidades tributárias previstas na Lei Maior têm como razão de ser preservar valores essenciais aos seres humanos.

Por conseguinte imunidade tributária dos templos de qualquer culto, foco da pesquisa, visa salvaguardar a garantia da liberdade religiosa que engloba a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa.

Deste modo, o respeito, promoção e garantia de tal valor deveras relevante mostra-se imprescindível, vez que o mesmo interliga-se ao desenvolvimento de outro valor irrefutavelmente indispensável: a dignidade da pessoa humana.

Ressalta-se, que ante ao grandioso efeito social promovido pela imunidade, faz-se mister compreender os reais efeitos do preceito constitucional no caso concreto.

Ademais as entidades religiosas sob o efeito da exoneração não sofrem a cobrança de impostos. Deste modo, a exoneração age eliminando um entrave ao funcionamento de tais entes, possibilitando o amplo desenvolvimento.

É de se mencionar, ainda, que a norma constitucional vem sendo interpretada por grande parte dos juristas, doutrinadores e pelo Supremo Tribunal Federal em seu caráter ampliativo. Logo, os entes religiosos podem conjuntamente as atividades religiosas desenvolver atividades atípicas desde que em consonância as finalidades essenciais propagadas pela religião.

Infere-se, também, que conexo aos fins essenciais encontra-se o respeito ao princípio da livre concorrência, outro pressuposto considerado na efetivação dos efeitos imunitórios.

Por derradeiro, a ampliação dos entendimentos acerca do usufruto da imunidade tributária de templos de todos os cultos deve observar os limites dispostos e constitucionalmente previstos. Outrossim, o Estado deve velar sobre a fruição da imunidade apreciada com o escopo de rechaçar possíveis liberalidades religiosas e fomentar unicamente o exercício da garantia constitucional da liberdade religiosa.

Ocorre que se busca por meio da prerrogativa constitucional da imunidade tributária dos templos de todos os cultos a proteção dos entes e atividades religiosas para a efetivação da liberdade religiosa, sendo repelidas as atividades que culminam na concorrência desleal e enriquecimento ilícito, ou seja, que destoam dos direitos fundamentais constitucionalmente salvaguardados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁBACO. In: **DICIONÁRIO Michaelis.** Disponível em: <www.uol.com.br/michaelis>. Acesso em: 15 abril 2013.

ABNT. NBR 6023. Disponível em: <<http://www.habitus.ifcs.ufrj.br/pdf/abntnbr6023.pdf>> Acesso em: 15 abril 2013.

ABNT. NBR 6027. Disponível em: <http://www.ufg.br/this2/uploads/files/105/6027_-_Sum.pdf> Acesso em: 15 abril 2013.

ABNT. NBR 10520. Disponível em: < <http://www.cch.ufv.br/revista/pdfs/10520-Citas.pdf>> Acesso em: 15 abril 2013.

ABNT. NBR 14724. Disponível em: <http://www.usp.br/prolam/ABNT_2011.pdf>
Acesso em: 15 abril 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 12^º Ed. São Paulo. Saraiva. 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros. 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros. 2001.

MAILER, **Daniela Tadei et al.** **Imunidades tributárias.** Rio de Janeiro: Elsevier. 2012.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo.** 26. Ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil.** Vol. 1, 7^a ed. São Paulo: Saraiva, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário,** São Paulo: Malheiros, 2004, p. 245.

R7. Apóstolo Milionário mora em mansão avaliada em R\$ 7 milhões e R\$ 10 milhões. R7, 2012, p. 1. Disponível em: <<http://noticias.r7.com/brasil/noticias/apostolo-milionario-tem-mansao-avaliada-entre-r-7-milhoes-e-r-10-milhoes-20120322.html>> Acesso em: 15 abril 2013.

SABBAG, **Eduardo.** **Manual de direito tributário.** 2. Ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

TEIXEIRA, Jussara. **Apóstolo Valdomiro Santiago muda estratégia e vende fazendas no Mato Grosso, Gnotícias.** 2012 p. 1. Disponível em: <<http://noticias.gospelmais.com.br/valdemiro-santiago-muda-estrategia-vende-fazendas-mato-grosso-43300.html>> Acesso em: 15 abril 2013.

VARGAS, André. **Como a universal lava seu dinheiro doado pelos seus fiéis.** Veja. 2011, p. 1. Disponível em: < <http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/como-a-universal-lava-o-dinheiro-doado-pelos-seus-fieis>> Acesso em: 15 abril 2013.