

IMUNIDADES DE ENTIDADES RELIGIOSAS: ANÁLISE CRÍTICA

Bárbara Candido de Sá LOPES¹
Larissa Theodoro Oliveira SILVA²

RESUMO: Objetivou-se com a presente pesquisa analisar o instituto da Imunidade Tributária, mais pontualmente o sentido da Imunidade dada pela Constituição Federal de 1988 aos Templos de qualquer culto. Independentemente de o tributo ser um dos instrumentos que movimenta o Estado, a imunidade tributária, surgiu com o intuito de proteger os valores contidos em princípios constitucionais, como a propagação da religião, a liberdade e igualdade de todos.

Palavras-chave: Imunidade. Tributos. Culto. Princípios constitucionais.

1 INTRODUÇÃO

O presente tema, nos dias atuais, tem mostrado sua relevância diante do Sistema Tributário do país, eis que gradativamente podemos verificar o crescimento das atividades desenvolvidas por entidades religiosas, que visam à propagação de ações sociais. O seu objetivo é aprofundar o conhecimento sobre a imunidade tributária das entidades religiosas

A imunidade aos Templos encontra-se disposta no art. 150, VI, “b” da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Trata-se de uma espécie de imunidade subjetiva em vista da condecoração da própria Constituição Federal de 1988 a determinados entes personificados de direito privado a qualidade de imunes a alguns tributos. Se expressa como princípio ligado à ideia de liberdade.

Contudo, a pesquisa mostra que a Constituição Federal ampara a imunidade dos templos, sendo que afirmam ainda que qualquer valor obtido se for usado inteiramente para a entidade religiosa, ou seja, auxiliar em seu

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. barbaralopes_msn@hotmail.com. Bolsista do Programa de Iniciação Científica.

² Docente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. laratheo10@hotmail.com. Bolsista do Programa de Iniciação Científica.

funcionamento, não incidirá cobrança de impostos, prevalecendo sobre tudo à proteção constitucional.

O método utilizado na elaboração foi o indutivo, sendo que ao decorrer da pesquisa foram acionadas as técnicas, conceitos, pesquisas bibliográficas e posicionamentos que ocorrem dentro do nosso ordenamento jurídico brasileiro, demonstrando as divergências e a importância do tema nos dias atuais.

2 DESENVOLVIMENTO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 fixou as regras e princípios jurídicos do Estado de Direito que passariam a estruturar a ordem tributária, incluindo as hipóteses da imunidade. Sendo que essa imunidade trata-se de uma técnica legislativa constitucional que qualifica situações que não podem ser atingidas por alguns ou por qualquer tipo de tributo.

Segundo o art. 150, VI, "b", da Constituição Federal, é vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de templos de qualquer culto. Há muito se discutiu sobre a extensão da imunidade com relação ao "templo". Primeiramente, entendeu-se que a imunidade alcançaria apenas a construção, o local onde aconteciam os cultos, ou seja, não abrangendo os anexos.

Em um segundo momento, um entendimento mais ampliado ganhou corpo compreendendo que estaria imune a incidência dos impostos não somente construção onde era celebrado o culto, mas também as dependências relacionadas com as finalidades essenciais das entidades religiosas.

Enfim, a palavra "templo" significa instituição e não trata restritivamente ao prédio em que acontecem os ritos, ou seja, é considerado templo não apenas o edifício destinado à celebração pública dos ritos religiosos, mas também seus anexos (locais que tornam possíveis ou viabilizam o culto), como é o caso da casa paroquial, convento, seminário, cemitérios religiosos, terrenos utilizados como estacionamento da instituição etc. Melhor opção teria sido falar em imunidade para "entidades religiosas".

2.1 A Imunidade dos Templos e suas Finalidades

A imunidade dos templos visa guardar a religião da influência do Estado, impregnando a separação histórica que se estabeleceu, primeiramente, entre a Igreja Católica e o Estado brasileiro, com a Constituição republicana de 1891, e posteriormente, entre o Poder Público e qualquer culto religioso, como impõe o art. 19, 1, da Constituição, que veda aos entes políticos "estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou suas representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público".

Atualmente existe uma ideia ampliativa quanto à extensão dos efeitos da imunidade as atividades que não são principais da Igreja. É necessário analisar a destinação dos recursos obtidos pelo templo com isso, ou seja, há imunidade se houver ligação entre a renda e as finalidades essenciais.

Quer dizer, a imunidade somente acaba quando as rendas dos templos fogem as finalidades dos cultos, porém se existir qualquer tipo de ligação incide a imunidade disposta na CF.

Vejamos:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (STF - RE: 325822 SP, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246).

No final de 2012, o Supremo Tribunal Federal decidiu que as lojas maçônicas não fazem jus a imunidade tributária, por não celebrarem cultos. Entendeu-se que a maçonaria é uma ideologia de vida, e não uma religião, de maneira que a prática maçom não tem doutrinas, não é um credo e sim uma família. Ajudam-se mutuamente e pregam a ideia de que o homem e a imunidade são suscetíveis de melhoria, como se vê, antes de tudo prega-se uma espécie de

filosofia de vida. A Constituição Federal trata as imunidades restritivas de forma restritiva, quer dizer, quando conferiu a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, este benefício estaria limitado aos cultos religiosos.

O dispositivo 150 da Constituição Federal, em seu parágrafo 4º, dispõe que: “as vedações expressas no VI, alíneas B e C, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, diante o exposto é relevante analisar o significado das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, com o objetivo de compreender as imunidades religiosas diante de suas atividades desenvolvidas.

O doutrinador Ricardo Silva tem defendido que:

A finalidade essencial representa um elo entre o culto e o patrimônio bem como com as rendas da instituição religiosa, consubstanciando-se nas atividades que propiciam tanto a manutenção do templo como a prática do culto, tendo como fundamento de validade o princípio maior da liberdade de culto, previsto na Constituição Federal como cláusula pétrea. É premissa básica que o sistema jurídico é um todo harmonioso, de forma que as normas que o compõem não são dispostas aleatoriamente, mas sim de forma organizada e concatenada, harmônica, inteligente, formando um sistema coerente e bem estruturado, segundo regras próprias, em decorrência de princípios que facultam ao jurista a resolução de todos os desafios que lhe são apresentados. O sentido da norma decorre principalmente dos seus elementos e da forma pelo qual foram organizados, isto é, pela sua estrutura, que sempre circunda os valores adotados como princípios. Assim sendo, é impraticável a interpretação isolada do parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, pois sua melhor exegese decorre exatamente da sua relação com todo o sistema que consubstancia a Carta Política (2006, p.22).

Assim sendo, a vedação que relata o artigo supracitado deve ter um entendimento embasado em um sistema amplo. Entretanto, poderá haver conflitos entre as instituições apontadas pela as alíneas B e C do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. O Estado em sua grande arrecadação poderá alcançar as entidades e suas atividades, das quais tem uma proteção constitucional em razão do poder constituinte originário.

Deste modo, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 da CF, pode-se averiguar que os templos de qualquer culto alcançam somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a finalidade essencial de tais atividades, aquelas que forem referentes à própria natureza da entidade. Contudo, no cotidiano, é muito difícil de identificar nas atividades desenvolvidas pelas organizações

religiosas quais são as suas principais finalidades, com o objetivo de aproveitar a imunidade que a constituição prevê.

No ordenamento jurídico brasileiro há divergências no que tange a relação das atividades dos templos de qualquer culto com suas principais finalidades. Há duas correntes na doutrina, a primeira caracteriza como uma corrente restritiva, ela defende que o patrimônio, as rendas e os serviços tenham uma origem nas atividades fundamentais da entidade e que se dirigem à sua manutenção, portanto, é irrelevante a demarcação da imunidade das organizações religiosas. Esta corrente é defendida por uma parcela minoritária da doutrina e da jurisprudência, é defendida pela ideia que, qualquer atividade que não esteja relacionada diretamente com o culto religioso não integrará garantia constitucional. Sendo assim, não teria cabimento à imunidade na receita diante da venda de diversos produtos, pois desvincula do ato religioso, por exemplo, sobre os valores obtidos de aluguel de móveis ou imóveis, estacionamentos de automóveis.

É válido ressaltar o posicionamento do Doutor Guilherme Von Muller Lessa Vergueiro:

Ao lado dessa posição condizer com nossas premissas, essa linha parece ser a mais sensata, vez que a demarcação da imunidade de uma receita não pode ficar condicionada a sua ulterior destinação. Isso porque a permissão ou a proibição da tributação se perfaz no momento da realização de determinado fato tributário e não na pertinência do emprego posterior desses recursos. Professar em sentido contrário rompe com toda a teoria da fenomenologia da incidência tributária que sustenta que a hipótese tributária somente incide quando do relato linguístico da ocorrência do fato tributário. Nessa situação, não bastaria que a receita derivasse da prática de alguma atividade litúrgica pelo templo, mas seria necessário que essa fosse empregada nos seus propósitos. Não é fácil constatar a sua improcedência. Ademais, o aspecto subjetivo da pertinência ou não do emprego dos recursos em mister vinculado a sua finalidade essencial torna bastante nebuloso o universo da destinação para fins de demarcação da imunidade dessas receitas, o que macula a sua eleição como critério delimitador da imunidade (2002, p.177).

Entretanto, a segunda corrente enfatiza que a melhor explicação do artigo 150, §4º da Constituição Federal é a vastidão da dicção “patrimônio, serviços e rendas relacionadas com as atividades essenciais”, pois se as receitas forem aplicadas na obtenção dos ideais dos templos religiosos, elas ganharam o benefício da imunidade da norma, de modo que sejam obtidas de forma lícita.

Em relação às entidades do Terceiro Setor, das quais se englobam os templos de qualquer culto ou as organizações religiosas, não tem a finalidade de lucro, pois o objetivo não é ação no mercado, mas sim obter uma receita que seja

maior do que a despesa. Todavia, as atividades que dão origem as rendas, normalmente não estão ligadas com as suas finalidades essenciais.

Porém, deve ser analisado em cada caso concreto, a extensão que é mencionada na imunidade, pois a prática das atividades com a finalidade econômica dos templos de qualquer culto ficará responsabilizado de averiguar o princípio da livre ocorrência, do qual é constitucional. Naturalmente, seria inconstitucional caso as instituições estivessem imunes e concorressem de modo desigual com a iniciativa privada e ainda beneficiassem de imunidade, pois o particular ficaria sujeito a ter influência à alta carga tributária.

Tal pensamento é protegido pelo tributarista Ives Gandra Martins que assegura:

O §4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas estão relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, §4º da Lei Suprema. Como efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incs. B e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam de proteção imunitória. Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente (1998, ps. 45/48).

Portanto, é relevante enfatizar que somente as atividades que geram concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes que não se beneficiaram pelos seus resultados, terá então, a justificativa de tributação.

2.1.1 O reflexo da imunidade na sociedade brasileira

O Supremo Tribunal Federal ultimamente está dando uma interpretação mais extensiva e ampliativa no que tange a imunidade, pois a autoridade vem defendendo a teoria ampliativa em relação às atividades que não são essências aos templos religiosos. É fundamental analisar a diferença dos recursos que são obtidos pelo templo, havendo, portanto, uma relação entre a renda e as finalidades essenciais com aplicação do dispositivo.

Antes da Constituição Federal de 1988, a Suprema Corte Brasileira adotava a corrente restritiva que foi confirmada pelo Recurso Extraordinário 21.286, no dia 02 de julho de 1953, onde se defendia a imunidade somente o imóvel que estivesse instalado o templo e não a extensão das atividades religiosas. Sendo, assim, desde este julgamento até nos dias atuais, o STF teve seu pensamento alterado, com mudanças constantes, mitigando em relação às imunidades decorrentes dos reflexos da evolução tecnológica que desertou diverso crescimento econômico, político e social. Desta forma, a corrente restritiva de imunidade foi gradativamente abandonada, passando o STF adotar a corrente ampliativa.

Um caso dos últimos tempos ficou conhecido como “leading case” da adoção de uma postura que fosse mais ampliativa quando à imunidade dos templos de qualquer culto, é o julgamento do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP, que ocorreu em 18 de dezembro de 2001, onde tinha uma ansiedade da comunidade jurídica diante da postura que seria adotada pela Suprema Corte.

Em relação ao caso, há entendimento da Corte Superior aduz Silva:

A Diocese de Jales e três paróquias insurgiram-se contra acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que restringiu a imunidade dos templos de qualquer culto aos imóveis em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem aos fiéis, excluindo, todavia, da garantia constitucional, os centros pastorais ou de formação humano-religiosa, os locais de reunião e administração, as residências dos padres e religiosos encarregados dos trabalhos da igreja, bem como os imóveis alugados para arrecadar fundos para o cumprimento dos objetivos estatutários da instituição (2006, pg. 35).

Diante do caso, dividiu a Corte, e foi assim, que houve divergências no ordenamento jurídico, onde por um lado alguns ministros adotavam a corrente restritiva, como por exemplo, o relator originário do RE, o Ministro Ilmar Galvão, no qual defendia os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação e por não estarem relacionados com as finalidades de culto não devem ser imunizados, mas

sim tributados. Já por outro lado, outros ministros tinham uma postura mais liberal e prevaleceu o entendimento de que a imunidade deve ser não somente para os prédios destinados ao culto, mas também deve abranger o patrimônio, a renda e os serviços que estejam interligados com a finalidade essencial da entidade religiosa.

O Ministro Marco Aurélio ao presidir o Supremo Tribunal Federal, diante de uma votação de minerva, ao presidir uma votação que estava empatada, alegou:

Peço vênia também ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no que previsto no Código de Direito Canônico de 1983, editado quando o Papado de João Paulo II. Os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 Da Constituição Federal, porque esse artigo, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos que seja outorgada, e, no tocante à imunidade, não há esse aporte. Ressaltou bem o ministro Moreira Alves que a Carta de 1988 trouxe a novidade do §4º do artigo 150, sobre as vedações expressas no inciso VI, e aí, houve referência explícita à alínea “b”, que cogita da imunidade quando aos templos de qualquer culto. De acordo com o citado §4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta “com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade.

Desta forma, segundo a análise ao RE nº 325.822-2/SP o STF, diante o voto de desempate, cujo relator final foi o Ministro Filmar Mendes pacificou o entendimento de que a corrente extensiva era a mais benéfica aos templos de qualquer culto, assim defendeu:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e §4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF deve abranger não somente os prédios destinados aos culto, mas, também o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O §4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso Extraordinário provido.

Entretanto, os imóveis de propriedade de entidade religiosa, se forem alugados, não serão aplicados diretamente na prática do culto religioso, pois serão influenciados pela imunidade tributária caso os rendimentos dos aluguéis estiverem destinados por finalidades essenciais da entidade religiosa.

Recentemente, a Suprema Corte decidiu que o imóvel que temo fim de moradia ou escritório de ministro religioso não afasta a imunidade tributária dos templos de qualquer culto:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS. IMÓVEIS. TEMPLO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. 1. O Fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, c §4º da Constituição Federal. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.
Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE RELIGIOSA. IPTU. IMÓVEL DESTINADO À MORADIA DE MINISTRO RELIGIOSO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

É evidente que o objetivo do legislador em promover todas as instituições religiosas de forma igual, é garantir a manutenção e a continuidade destas não sendo observado pelo STF quando, ao invés, de privilegiar instituições com um poder aquisitivo em detrimento das demais, e assim, cedendo benefícios de maneira desigual.

Nota-se que é um tema passível de revisão pela Suprema Corte, pois estabelece parâmetros e critérios objetivos para a aplicação das imunidades tributárias, especialmente no que tange às residenciais legais de autoridades religiosas, com o fim de adequar a realidade do Brasil.

3 CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, que as entidades religiosas poderão dependendo do caso em concreto, mas amparadas por ampliação da determinação Constitucional da imunidade religiosa, diante dos órgãos fiscais municipais, de modo administrativo. Destarte, observa-se que a nossa Constituição Federal não autorizou o lançamento e a cobrança de qualquer imposto, não há também o fato gerador que incida sobre os bens de qualquer igreja, tempo e culto.

Por fim, as defesas das entidades religiosas aos arbítrios cometidos pelos órgãos públicos municipais, em relação na cobrança de IPTU, deverá ter embasamento jurisprudencial, pois ainda há uma divergência, mesmo com a

prevalência da aplicação da imunidade religiosa. Além do mais, qualquer renda obtida diante dos bens, serviços, for inteiramente para a entidade religiosa e suas atividades, não terá como falar de cobrança de impostos, prevalecendo sobre tudo à proteção constitucional pela imunidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: forense, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Tributário. **Recurso Extraordinário**. Imunidade tributária dos Templos de Qualquer Culto. N. 325.822-2, da Câmara Cível do tribunal de Justiça do estado de São Paulo. Brasília-DF, 22 de março de 2017. [Http:// www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Descomplicado**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

SILVA, Ricardo. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Quelquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>, acesso em 22/03/2017 às 16:00 horas.

TORRES. Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidade e Isonomia**. Rio de Janeiro. Renovar. 1995. p. 212.