

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA: ASPECTOS (IN) CONSTITUCIONAIS DE SUA ALTERAÇÃO

Caio Domingues DO VALE¹

Mariana Rolemberg NOTÁRIO²

RESUMO: verificado o aumento das entidades religiosas abarcadas pela imunidade tributária disposta no Art. 150, VI, “b” da Constituição, buscou-se delimitar, brevemente, seu objeto e finalidade, respectivamente o direito fundamental à liberdade de culto e a sua proteção integral. Estabeleceu-se que, notadamente, sua natureza é de cláusula pétrea. Assim, verificou-se o meio adequado para a sua alteração – Proposta de Emenda Constitucional. E ainda, nesse sentido, apontou-se para o clamor social em busca da eventual extirpação do instituto do Ordenamento Jurídico, verificando sua total inconstitucionalidade material, vez que vai de encontro com o Art. 60, §4º, IV da Constituição. Tão logo, verificou-se a possibilidade de, não extinguir ou modifica-la de forma a reduzi-la, mas de impor requisitos necessários para o gozo do benefício, nos termos, por exemplo, do que dispõe o Art. 14 do Código Tributário Nacional, que trata de matéria de imunidade tributária para determinadas instituições que também têm interesse constitucional fundamental. Concluindo-se, verificou haver nessa possibilidade uma alternativa constitucionalmente válida para, tal qual determina a própria Constituição, se atender de maneira democrática o que há tempos pleiteia o clamor público.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Imunidade Tributária Religiosa. Cláusula Pétrea. Liberdade Religiosa. Liberdade de Culto.

1. INTRODUÇÃO

O interesse pelo tema surge do debate em sala de aula, referida às imunidades tributárias constitucionais, e o forte clamor e interesse social relativos aos eventuais abusos deste direito/garantia que atribui a imunidade tributária também às

¹ Graduando do 10º termo de Direito pelo Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail: caiovale94@gmail.com.

² Graduanda do 10º termo de Direito pelo Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Foi intercambista em Direito na Universidade de Coimbra, em Portugal, pelo Programa Ibero-Americano de Intercâmbio (Santander Universidades), pelo 1º Semestre do Ano Letivo 2016/2017. Convidada à apresentação no Painel Especial de Direito Islâmico, em 2013, no IX Encontro Toledo de Iniciação Científica “Prof. Dr. Sebastião Jorge Chamme”, pela publicação do artigo “Circuncisão Feminina Islâmica: O Direito Islâmico em relação ao Brasileiro”. E-mail: mariananotario@gmail.com.

entidades religiosas, na medida em que o surgimento delas aumenta a cada dia, conforme se demonstra, inicialmente, no corpo do texto de desenvolvimento.

Tendo escopo nisso, mas se atendo também aos anseios do constituinte ao inserir tal norma tão cuidadosamente à Lei Fundamental, buscou-se traçar, de forma bastante objetiva, os eventuais anseios traduzidos em alternativas à norma imunizante, analisando, entretanto, a inconstitucionalidade das propostas.

Isso porque, utilizando-se do método dedutivo, concluiu-se que a referida norma imunizante é parte do núcleo denominado pela doutrina como *imodificável* da Constituição, protegidos pela norma do seu §4º, IV, do Art. 60. Tal norma declara inconstitucional a eventual e *mera* deliberação tendente a abolir algum direito dito fundamental. E, ao se analisar as propostas em tramitação, mencionadas supra, verifica-se este exato objetivo; inconstitucional, portanto.

Entretanto, ao se analisar a mesma Lei Fundamental de forma sistêmica, bem como ao se delimitar a proporção – abrangência – da imunidade, nada obstante, o tal anseio social e o caráter democrático com determinante dever de o Estado se pautar pelas vontades de seu *povo*, tentou se demonstrar, de forma bastante pragmática, uma nova hipótese.

Assim, abalizando-se pelo método hipotético-dedutivo, constatou-se haver uma possibilidade materialmente constitucional de solucionar a tal problemática; em que pese haver impossibilidade de se extirpar ou buscar reduzir os direitos e garantias fundamentais trazidas nesse bojo constitucional, a possibilidade de interpretá-los de maneira contemporânea, não alheio aos fatos sociais, permite a imposição de requisitos formais para a sua aquisição.

É o que existe, inclusive, no Ordenamento Jurídico, e de forma constitucionalmente lícita, quanto às imunidades tratadas no mesmo dispositivo daquela referente à religiosa, que se completa às normas da Lei competente para tanto – o Código Tributário Nacional.

2. BRVE DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS E DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS

Tem-se visto, ultimamente, no Brasil, uma grande ascensão no número de igrejas, que se explica, dentre outros motivos, pela imunidade tributária concedida a elas pela Constituição Federal, com o intuito de preservar a liberdade religiosa e, até mesmo, incentivar sua prática.

O Art. 150, VI, “b”, CRFB/88, dispõe: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, ao Distrito Federal, aos Estados e aos Municípios: [...] VI-instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto”.

Este benefício do qual gozam as entidades religiosas gera muito debate, na medida em que existe certa crença popular de que muitos líderes religiosos se utilizariam dele para enriquecerem ilegalmente, em detrimento ao patrimônio público, do interesse público, e, até mesmo, de seus seguidores, verificando-se, portanto, desvios de finalidade.

Assim, desde logo, há que se ressaltar que, em que pese se trate da referida imunidade como *tributária*, ela abrange tão somente os *impostos*, e não as demais espécies de contribuições previstas pelo Ordenamento. Não obstante, conforme também se verifica pela exegese da norma constitucional, referida disposição abrange tão somente as propriedades imobiliárias – “templo” – que se destinem à prática do “culto”.

No que tange à essa imunidade, então, vale ressaltar que se faz necessário definir o que se entende por “culto” e o que se entende por “templo”. Neste sentido, explica, Eduardo Sabbag:

“Culto é a manifestação religiosa, cuja liturgia adstringe-se a valores consoantes com aquilo que se preconiza, teleologicamente, no texto constitucional. Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade da pessoa, a isonomia, entre outros valores de nosso Estado. Trata-se de valores morais e religiosos aliados a bons costumes”. (2009, p. 51)

Ademais, Sabbag traduz a divergência na conceituação de “templo” pela doutrina, trazendo, inclusive, três grandes correntes a respeito: teoria clássico-liberal,

teoria clássica-restritiva e teoria moderna (2009, p. 52). Toda via, interpretando o Art. 150, §4º da CRFB/88³, é possível se extrair a interpretação de que a Carta Magna se utilizou da Teoria Moderna, que coloca o templo como uma entidade, abrangendo, não somente o local do culto, mas todo seu patrimônio, inclusive veículos, rendas, serviços, etc., com lastro também no que fora decidido pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento ao Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP.

Nesse sentido, percebe-se que, para gozarem desta imunidade, diversas pessoas “criam” sua própria igreja; isso se confirma no fato de, nos últimos sete anos, se registrarem o surgimento de 67.951 novas entidades religiosas ou filosóficas, o que dá uma média de pouco mais que uma entidade criada a cada hora. E, considerando apenas as novas, ou seja, que não são filiais, essa média cai para “apenas” vinte novas entidades registradas por dia (GRILLO. 2017, s/p).

Assim, estas novas entidades religiosas (e todas as outras, também) ficam desobrigadas do pagamento, não só do IPTU, por exemplo, como, também, IR, ISS, IPVA e, dependendo do Estado, impostos indiretos, como o ICMS, desde que relacionados à atividade religiosa.

É evidente, ainda, que a atribuição do referido benefício tem por finalidade a não intervenção de um Estado, anteriormente autodeclarado católico⁴, em qualquer crença, uma vez que se tornou democrático e republicano, pregando, deste modo, a liberdade e a justa fomentação da diversidade de crença de um país multicultural tal qual o Brasil.

Preserva-se, nesse sentido, a liberdade da manifestação da religiosidade, sem se condicionar tal liberdade a determinado culto (MENDES. BRANCO. 2014, p. 1.694).

Assim, em que pese haver entendimento diverso⁵, não se deve associar religião a uma divindade ou à sua aproximação ao sobrenatural, mas sim verificar a disciplina imposta por este culto na “relação entre o homem e as coisas sagradas, sendo estas estabelecidas diferentemente por cada confissão religiosa” (OLIVEIRA. 2010, p. 41-42).

³ “Art. 150 (...) § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

⁴ Cf. sobre o período anterior à Constituição Federal de 1988, Patrícia Elias Cozzolino de OLIVEIRA (2010, p. 14 e ss.).

⁵ Cf. conceito de “culto religioso” por Gilmar Ferreira MENDES e Paulo Gustavo Gonet BRANCO (2014, p. 372).

Este é o valor fundamental constitucionalmente protegido⁶, portanto; não caberá a ninguém, nem mesmo a uma pessoa política, enquanto ente da Administração Pública e arrecadadora de tributos, causar dificuldades ou embaraço na manifestação dessa liberdade e desdobramentos provenientes deste exercício.

3. DA (IM) POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO À NORMA: PROTEÇÃO AO NÚCLEO IMODIFICÁVEL DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Vista a proteção constitucional atribuída ao culto por meio da imunidade tributária – que, em verdade, é atinente aos impostos – algumas constatações importantes são necessárias.

O valor constitucional protegido em nível fundamental, conforme mencionado supra, se justifica pela fundamental proteção dada ao objeto da imunidade – o próprio culto. Sendo reflexo de uma construção histórica, revestido dos atributos necessários para assim ser considerado, a garantia deve ser entendida como parte integrante daquele núcleo imodificável da Constituição Federal.

Nesse trilha, urge notar que, corroborando-se pela decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal à ADI 939-7/DF, o dispositivo constitucional que atribui imunidade aos entes religiosos é considerado parte do núcleo protegido pelo impedimento de – até mesmo – mera deliberação de se abolir mencionado direito, conforme §4º, IV, do Art. 60 da CF/88.

Pesa-se, no entanto, a necessidade de se interpretar a Constituição Federal de forma sistêmica; o Art. 19, I, contido no Título que se refere à Organização do Estado, veda àqueles que têm competência de tributar de “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, lhes embaraçar o funcionamento ou manter com eles, ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público”.

⁶ Isso porque, trata-se de um direito historicamente adquirido e constitucionalmente consagrado como fundamental individual, protegido pelo inciso VI do Art. 5º da Lei Máxima.

Assim, por se entender “subvencionar” como uma prestação de auxílio, de ajuda, nota-se a intenção do constituinte originário em não facilitar, a todo e qualquer custo, o desfrute da imunidade, mas sim permitir que, verdadeiramente, se pratique a liberdade de crença – notadamente, socialmente manifestada pelo culto – sem embaraços. Nesse sentido, a eventual imposição de requisitos para a aquisição deste direito não seria inconstitucional, mas, ao contrário, estaria em total amparo das normas maiores do Ordenamento Jurídico.

E ainda, em se considerando o crescimento absoluto das entidades requerentes deste benefício, a inobservância de requisitos caracteriza, até mesmo, um abuso da garantia constitucional à imunidade religiosa: “fica evidenciado que a imunidade dos templos, com a interpretação alargada admitida pelo STF no R.E 325.822-2, acabou se transformando em subvenção a cultos religiosos” (MARTON. 2013, p. 29).

Explica-se. Por óbvio, a Carta Magna *não* permite a extirpação ou redução do referido amparo às instituições religiosas. Mas exige-se que, até mesmo para tornar plena a proteção – o que, a princípio, parece ser capaz de torná-la mais plena, também, sua compreensão e aceitação social – determinados requisitos sejam impostos às instituições religiosas que queiram gozar da imunidade.

Mais especificadamente, a Constituição Federal, traz impossibilidade de *reduzir*, mas a legítima possibilidade em se alterar, desde que sem extirpar direitos, normas de cunho “petrificado”.

Na mesma toada, Luís Roberto Barroso:

“A locução tendente a abolir [§4º, IV do Art. 60 da CF/88] deve ser interpretada com equilíbrio. [...] A Constituição não pode abdicar da salvaguarda de sua própria identidade, assim como da preservação e promoção de valores e direitos fundamentais; mas não deve ter a pretensão de suprimir a deliberação majoritária legítima dos órgãos de representação popular, juridicizando além da conta o espaço próprio da política. O juiz constitucional não deve ser prisioneiro do passado, mas militante do presente e passageiro do futuro”. (2013, p. 273)

Tratando-se, justamente, de uma questão iminente e atual, de clamor populacional, e de integralizar o cumprimento da própria Constituição Federal, acredita-se que, apesar de impossibilitadas as hipóteses que tendam a abolir a

imunidade tributária religiosa – indo de encontro com o que aduz a Constituição – tal qual na PEC nº 176/93 ou na Sugestão Popular nº 02/2015, que aguarda a aprovação da Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa para transformar-se em nova Proposta de Emenda à Constituição, a imposição de cumprimento de requisitos para se gozar do benefício é absolutamente válida.

Seguir-se-ia, nesse passo, ordem similar à emanada pelo Código Tributário Nacional, em seu Art. 14 e parágrafos, aplicável às regras de imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, e que determina, por exemplo, a escrituração de receitas e despesas das instituições, em livros formais, sob pena de suspensão do benefício que as imuniza dos tributos referidos pelo texto constitucional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se, portanto, que há, efetivamente, um movimento social em busca da eventual alteração da norma tributária imunizante religiosa, que faz parte, inclusive, do caráter democrático de um Estado Social de Direito, tal qual aquele instituído e protegido pela Constituição Federal de 1988, vigente;

Igualmente, que a Constituição Federal também visou proteger direitos fundamentais inerentes às pessoas, *in casu*, a manifestação social do direito à crença e à liberdade de culto, por meio da não tributação [impostos] dos locais aos quais se destinam a prática religiosa – templos – e estendendo a proteção aos bens e serviços que se destinem à tal prática;

Ainda, e em razão da proteção estabelecida no parágrafo supra, que as hipóteses levantadas e levadas ao Congresso, até o momento, se mostram absolutamente ineficazes à consolidação do clamor social, uma vez se tratar de possibilidades contrárias ao texto constitucional, o que, notadamente, inviabiliza por completo o seu ingresso ao Ordenamento;

Concluiu-se, também, pela necessidade de se analisar as normas constitucionais em conjunto, o que leva à possibilidade de haver, sim, uma alteração a norma dizente a direito ou garantia fundamental, desde que não tenha o pretexto de

excluí-la da Lei Máxima ou de reduzi-la. Assim, verifica-se possível e, conseqüentemente, viável, a fixação de requisitos que venham integrar o sistema de imunidade tributária às entidades religiosas, o que, em suma, poderia se estabelecer de forma a pacificar o conflito social levantado e a incongruência das propostas tendentes a infringir normas constitucionalmente previstas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, Lei 5.172, de 25/10/1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 29/03/2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5/10/1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 25/03/2017.

CASTRO, Augusto. **Fim da imunidade tributária para igrejas aguarda parecer na CDH**. Publicado em 03 de novembro de 2016. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/03/fim-da-imunidade-tributaria-para-igrejas-aguarda-parecer-na-cdh>. Acesso em 25/03/2017.

GRILLO, Marcelo. **Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora**. Publicado em 26/03/2017. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799#ixzz4cqOQZDRG>. Acesso em 19/08/2017.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. Publicado em fevereiro/2013. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf. Acesso em 26/03/2017.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª Ed. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Patrícia Elias Cozzolino de. **A Proteção Constitucional e Internacional do Direito à Liberdade de Religião**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 11ª Ed. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.