

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS E O ALCANCE CONSTITUCIONAL

Thiago Lima Medeiros SILVA¹
Luiz Antonio de BRITTO JUNIOR²

RESUMO: busca o presente trabalho analisar a liberdade de culto religiosos prevista na Constituição Federal brasileira e seus reflexos frente à imunidade tributária concedida pelo Estado, a qual faz jus qualquer instituição que se denomine templo para a reunião religiosa de qualquer ordem. Prevê a Carta Constitucional, em seu artigo 150, VI, “b” a imunidade tributária dos templos em qualquer culto; ocorre que a própria Carta não define o que seria determinado como culto ou templo, cabendo à doutrina e à jurisprudência contemplarem e organizarem seus conceitos. Para tanto, utilizou-se do método científico bibliográfico, em razão da intensa pesquisa bibliográfica realizada, e que deu origem ao segundo: o hipotético-dedutivo, vez que se trouxe diversos novos conceitos à questão em estudo.

Palavras-chave: Estado Laico. Histórico. Isenção Tributária. Previsão Constitucional.

INTRODUÇÃO

A imunidade dos templos religiosos remonta norma constitucional de não incidência de tributos sobre os templos de qualquer culto. Não se trata, pois, de benefício isencional, mas sim de exoneração de condão constitucional, que é atribuído rótulo de “imunidade religiosa”.

A norma constitucional que a prevê é a alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Carta de Direitos de 1988. Ocorre que, a partir de sua análise histórica, viu-se que as Constituições brasileiras anteriores já detinham o mesmo benefício, tanto indícios quanto previsões em seu texto constitucional: este é o caso das Constituições a partir de 1891.

O presente trabalho científico, então, tratou deste tema relevante aos dias atuais e que, por deter abordagem de cunho constitucional, analisou-se

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. e-mail: thiagolmedeiros@hotmail.com.

² Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. e-mail: brittojunior3@hotmail.com.

fundamentações que outrora embasaram a peculiar benesse tributária; implicou-se, assim, numa abordagem cuidadosa do direito constitucionalmente instituído.

É importante, no entanto, que haja maior atenção quanto ao limite do benefício concedido pela Carta Magna, isto porque, como pode ser visto corriqueiramente, a imunidade tributária de templos religiosos, não raras as vezes, enriquecem inúmeros gurus religiosos, praticantes de charlatanismo e estelionato – ou seja, criminosos que figuram como mensageiros de Deus com o objetivo de se enriquecerem à custa da fé dos outros.

Para a consecução da análise do instituto da imunidade tributária dos templos religiosos, foi utilizado a metodologia bibliográfica, a qual preceitua a pesquisa bibliográfica doutrinária, e que deu origem à hipotético-dedutiva, porquanto se trouxe à baila conceitos jurisprudenciais que se inseriram no tema do benefício isencional.

2 ASPECTOS INICIAIS DO ESTADO LAICO E DA LIBERDADE RELIGIOSA

Até a atual conjectura constitucional do ordenamento jurídico brasileiro, as normas essenciais que vigoraram no país seguiram o mesmo padrão: separou-se o Estado e a Religião – excepcionando-se, no entanto, a Constituição Imperial do Brasil, outorgada em 1824. Nesta, exarava-se a religião católica como sendo oficial do Estado e, em que pese a proclamação daquela como religião oficial, permitia-se a ocorrência de outras religiões; no entanto, somente era legal sua ocorrência ao culto doméstico, isto é, não poderiam ser externadas:

Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Império. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórmula alguma exterior do Templo.

Com o advento da Constituição Republicana de 1891, separou-se o Estado da religião, e, assim, vedava-se a intervenção do Estado no exercício dos

cultos religiosos. Foi com esta Constituição que se incorporou a liberdade religiosa como direito fundamental do cidadão³.

A partir de 1891 há um Estado laico brasileiro, que seria a “separação respeitosa na qual apenas se encara o poder político como uma atividade autônoma no que diz respeito às confissões religiosas” (MENDES; BRANCO, 2010, p. 142).

Garantiam então as posteriores constituições a liberdade religiosa⁴.
Veja-se.

A Constituição de 1891 a assegurava em seu artigo 72, §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”; por sua vez, a Constituição Federal de 1946 a previa no artigo 31, V, “b”, a qual detém semelhante redação com a Constituição de 1988, vigente até os dias atuais.

Coêlho (2001, p. 261), informa que o Estado laico é o modelo estatal em que há imparcialidade no tocante a assuntos religiosos, vez que não há religião oficial no país. Garante-se, a partir daí, a liberdade de crença ou descrença, garantindo igualmente direitos entre os cidadãos, cada qual com sua subjetividade religiosa⁵.

É o mesmo entendimento de Daniel Sarmiento (2003, p. 308):

³ Edimilson Moreira Arraes *apud* Ives Granda Martins (1990, p. 180), expõe que: “Vivemos, a partir da Constituição, de 1891, no regime de separação entre a igreja e o Estado. Este não mantém religião oficial. Isto não anula, todavia, o fenômeno ou a realidade social, que incida ser a Nação brasileira fiel aos valores morais-espirituais-religiosos. Tem, pois, todo cabimento a imunidade em favor dos templos, garantidora da sua livre ação”

⁴ É necessária a elucidação de três conceitos que se confundem: a liberdade de crença, a liberdade de culto e a liberdade de organização religiosa. José Afonso da Silva (2000, p. 241) as diferencia: “Na liberdade de crença entra a liberdade de escolha da religião, a liberdade de aderir a qualquer seita religiosa, a liberdade (ou o direito) de mudar de religião, mas também compreende a liberdade de não aderir à religião alguma, assim como a liberdade de descrença, a liberdade de ser ateu e de exprimir o agnosticismo [...]”; por sua vez, a liberdade de culto “se exterioriza na prática dos ritos, no culto, com suas cerimônias, manifestações, reuniões, fidelidades aos hábitos, às tradições, na forma indicada pela religião escolhida”; e a liberdade de organização religiosa diz respeito à possibilidade de instituição de pessoas jurídicas com finalidades religiosas .

⁵ Para Lacerda (2014, p. 179): A ideia básica da laicidade é bastante simples: grosso modo, ela consiste em que o Estado não professa nem favorece (nem pode professar ou favorecer) nenhuma religião; dessa forma, ela contrapõe-se ao Estado confessional – em que se inclui o assim chamado “Estado ateu”, considerando que este assume uma posição caracteristicamente religiosa, mesmo que seja em um sentido negativo. Dessa forma, seguindo a laicidade, o Estado não possui doutrina oficial, tendo como consequências adicionais que os cidadãos não precisam filiar-se a igrejas ou associações para terem o status de cidadãos e inexistente o crime de heresia (ou seja, de doutrinas e/ou interpretações discordantes e/ou contrárias à doutrina e à interpretação oficial).

Estado laico não significa Estado ateu, pois o ateísmo não deixa de ser uma concepção religiosa⁶. Na verdade, o Estado laico é aquele que mantém uma postura de neutralidade e independência em relação a todas as concepções religiosas, em respeito ao pluralismo existente em sua sociedade

Assim, entende-se que a imunidade tributária concedida aos templos religiosos, garantida constitucionalmente, atinge tanto a crença quanto a descrença dos indivíduos. Necessária, pois, a análise dos outros conceitos que circundam o trabalho: imunidades tributárias.

3 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Cabe à presente seção, inicialmente, analisar retrospecto dos sucessivos textos fundamentais brasileiros quanto ao instituto da imunidade tributária.

Na Constituição Imperial de 1824 já havia as raízes das noções de capacidade contributiva e imunidade fiscal, embora versasse pouco sobre a matéria tributária. Em seu artigo 179, dispunha que “ninguém será isento de contribuir para a despesas do Estado em proporção de seus haveres” (inciso XV), preceito consagrador da essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

O mesmo artigo 179, em seu inciso XVI, estatui que “ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública”; assim, encerrou-se a concessão dos privilégios outorgados à nobreza. De outro modo, no entanto, salientou a manutenção de privilégios essenciais, pelo que há de se entender a residência de embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro.

Por outro lado, a Carta Magna de 1891 contemplava a isenção da produção dos outros estados no estado por onde se exportar, além de que vedava

⁶ Há aqueles, entretanto, que ancoram o ateísmo como sendo desdobramento não da liberdade de crença, mas sim da liberdade de consciência, tal como Jayme Weingartner Neto (2007, p. 118): “Ancora-se, pois, o ateísmo na liberdade de consciência (art. 5º inciso VI, 1º frase - CF – como outras convicções ideológicas, filosóficas ou políticas), ao passo que a liberdade de crença (art. 5º, inciso VI, 2º frase, CF), como desdobramento da liberdade religiosa (direito fundamental como um todo), significa, nuclearmente, a livre escolha e a possibilidade de mudar ou abandonar, a qualquer momento, a própria crença religiosa”.

aos estados e à União criar impostos de trânsito pelo território de um estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros estados da República.

A imunidade recíproca entre estados-membros e a União – a qual, saliente-se, é a única imunidade presente em todas as Constituições Republicanas – , não abrangia os municípios, vez que o sistema federativo adotado no texto constitucional não os considerava.

Reiterou-se a vedação ao emaçado aos cultos na Constituição de 1934, outorgando-se a exoneração tributária aos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão” (art. 17, VIII). Consignou-se também a imunidade referente a impostos que gravem diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor (art. 113, item 36) e a de imposto concernente à renda cedular de imóveis (art. 6, I, “c”).

O art. 203 imunizava os proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação a impostos federais, estaduais e municipais (art. 147, §6º).

Os Textos Constitucionais de 1967 e 1969 não suscitarão grandes alterações na matéria que se estuda.

A Constituição vigente, porém, traz modificações de forma e conteúdo a seu respeito, suscitando novas questões e debates que o presente trabalho se ocupará.

3.1 Das definições doutrinárias de imunidade tributária

O conceito de imunidade tributária ainda padece de imprecisão terminológica, e assim se faz necessária maior aprofundamento e reflexão do tema.

Baleeiro (2008, p. 120) vê a imunidade tributária como uma exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição.

Pontes de Miranda (2000, p. 142) segue a mesma linha de pensamento e a qualifica como sendo “a limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição”.

Por outro lado, Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 88) entende a imunidade tributária como

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 previstos no Estatuto Supremo.

Sabbag (2006, p. 46), a conceitua em mesmo sentido, na medida que exara que “imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É o obstáculo decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos ou situações”.

Note-se que em razão da última concepção de imunidade tributária, os ilustres juristas sejam, pois, provavelmente, alguns dos grandes responsáveis pela enorme aceitação que a expressão “não-incidência” ganhou no meio jurídico-tributário.

Em razão da imprecisão terminológica supra, torna-se passível de confusão conceitual a imunidade tributária com outras terminologias, tais como a isenção. Há de se diferenciar, portanto, a imunidade da isenção.

3.2 Dos institutos da imunidade e da isenção

Embora sejam tratados igualmente por diversas vezes, os institutos da imunidade e da isenção, mesmo que tragam similaridades, não são a mesma coisa.

Como já definido, imunidade é o impedimento de norma constitucional quanto à existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou bens.

A isenção, por sua vez, deve ser entendida como norma infraconstitucional impeditiva da atuação da hipótese de incidência tributária, por ir de encontro a um ou mais aspectos desta.

Classicamente, porém, tanto a imunidade quanto a isenção são definidas como hipóteses de não-incidência tributária; a primeira tendo como fonte a Constituição, e a segunda a lei.

No entanto, a formulação que aproxima os institutos é inadequada para sua identificação, em face da impropriedade do conceito de não-incidência, ora analisado.

Certo é que – como salienta Sacha Salmon Navarro Coêlho (2001, p. 452) –, “sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários”. Ou, como quer Misabel Derzi (2005, p. 231):

a imunidade, as isenções (incluída a alíquota zero), são permissões explícitas do ponto de vista do contribuinte e configuram proibições ou deveres de omissão aos entes estatais [...] uma proibição aos entes políticos da Federação de instituir imposto (no caso da imunidade) ou uma proibição à cobrança de tributo (no caso da isenção ou da alíquota zero).

Assim entendidas, a imunidade e a isenção detêm pontos em comum:

1) ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária – no caso da imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso da isenção; 3) podem ter por objeto quaisquer espécies tributárias; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais.

Há, no entanto, embora parcial similitude, traços que distinguem ambos os institutos.

Exsurgem traços distintivos a partir da análise da fonte formal de onde emanam. A imunidade consiste na eliminação, previamente, por ocasião da delimitação dos contornos da competência tributária – e, portanto, em nível constitucional –, de pessoas, bens ou situações do alcance desta. Independe, portanto, do querer legislativo das entidades tributantes.

Por ser regra constitucional, é elaborada para durar por tempo indeterminado; e, uma vez tida como cláusula pétrea pelo Poder Constituinte, somente por ele é tangível.

Já na isenção, por outro lado, a competência tributária é passível de ser exercida; não o é à vista de regra da mesma hierarquia normativa que vem amputar um ou mais aspectos da hipótese de incidência, impedindo o perfazimento desta e, conseqüentemente, o nascimento do fato jurídico tributário.

Nas palavras de Souto Maior Borges (2007, p. 421), se “a incidência é um *posterius* em relação à edição da lei tributária” e o “campo reservado à imunidade jamais pode vir a ser explorado pelo poder tributante”, conclui-se ser inadequado relacionar-se a imunidade à não-incidência.

Outra nota distintiva entre os institutos é a sua eliminação do ordenamento jurídico. Revogada a isenção, reestabelece-se o pleno exercício da competência impositiva, restaurando-se a eficácia da lei instituidora do tributo naquela hipótese, temporariamente afastada pela lei isentiva, observados os princípios constitucionais pertinentes.

Retirada a imunidade do texto constitucional – o que, perante a Constituição vigente, somente poderia ocorrer mediante o exercício do Poder Constituinte Originário, a teor de sua exposição das cláusulas pétreas, a partir de então a competência tributária pode ser exercida e instituído o tributo, mediante a edição de lei para esse fim.

4 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

A imunidade tributária dos templos religiosos é prevista no art. 150, §4º da Carta de Direitos, assim sendo:

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

[...]

§4º. 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** (grifo nosso).

O grifo acima diz respeito à desoneração dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços condizentes aos templos religiosos.

Referida desoneração tem alcance mobiliário e imobiliário dos templos, e suas respectivas rendas e serviços, desde que haja vinculação à finalidade religiosa.

Assim, é possível dizer que o IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, o IPVA sobre o veículo utilizado no trabalho eclesiástico, o ITBI sobre a

aquisição do prédio destinado ao templo, o IR sobre as doações e dízimos são isentos dos respectivos impostos.

Observe-se ementa de acórdão da 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando enfrentou a análise de ação de despejo por falta de pagamento de aluguel devido por certa igreja. No caso em epígrafe, a empresa credora requisitou a penhora de parte do faturamento diário da igreja até a quitação de sua dívida. Anote-se:

EXECUÇÃO. CULTO RELIGIOSO. AUSÊNCIA DE BENS QUE GARANTAM A EXECUÇÃO. PENHORA DA RECEITA DIÁRIA. EXCEPCIONAL POSSIBILIDADE. As doações dos seguidores e simpatizantes do culto religioso constituem em receita da pessoa jurídica e esta deve suportar as suas obrigações, dentre elas o crédito da agravante. Ante a ausência de bens que garantam a execução, excepcionalmente, lícito é que a sua receita diária seja penhora, em percentual que não a inviabilize, até a satisfação do crédito da exequente, procedendo-se na forma prevista no art. 678, parágrafo único, do CPC, nomeando-se administrador para sua efetivação observado o disposto no art. 728 do CPC. Recurso não conhecido (REsp 692.972/SP, 5ª Turma, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 16/12/2004)

A imunidade relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto. Sendo assim, se há um imóvel, de propriedade de entidade assistencial, locado a terceiras pessoas, com os aluguéis sendo usados como fonte de custeio para cumprir as finalidades essenciais, não se tem este bem como vinculadamente imune, mas relacionadamente imune.

Em razão da abrangência desonerativa preconizada pela Teoria Moderna, plasmada na concepção do “templo-entidade”, a referida expressão “relacionados com as finalidades essenciais as entidades nelas mencionadas” – impõe os seguintes desdobramentos interpretativos, como requisitos elementares:

O primeiro requisito elementar diz que é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante.

O reinvestimento não é só requisito necessário para fins de imunidade, mas também o é para a própria manutenção de muitos templos. Não é incomum que tais entidades religiosas venham a se manter com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda de locações, ou seja, com o montante de que necessitam para a promoção

do regular exercício do culto religioso e, ainda, da manutenção de obras assistenciais.

O segundo requisito, por sua vez, exara que é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidades tributárias, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “*business purposes*”. A esse propósito, Hiyoshi Harada (1991, p. 293) adverte:

Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.

Em julgamento datado de 2002, o Supremo Tribunal Federal discutiu a imunidade tributária dos bens imóveis da Diocese de Jales/SP, em face da correspectiva municipalidade, uma vez que esta fizera o lançamento do IPTU contra esses bens imóveis, excetuando os templos para o sagrado culto (SABBAG, 2011, p. 132-134).

Entendeu a maioria dos Ministros da Suprema Corte que os bens pertencentes à Diocese, quando destinados à suas finalidades essenciais, não deveriam sofrer a cobrança dos impostos, em face da proteção constitucional disposta no art. 150, VI, “b”, combinada com a leitura do disposto no §4º do art. 150 da Constituição Federal. Veja-se o referido acórdão:

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, I, 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. (RE 325.822/SP, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18/12/2002)

O Supremo Tribunal, ainda, se valeu do critério ora estudado em situação análoga (ARE 658080/SP, Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 13/21/2011):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMÓVEL VAGO. IRRELEVÂNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO DESPROVIDO. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF alcança todos os bens das entidades assistenciais de que cuida o referido dispositivo constitucional. 2. Deveras, o acórdão recorrido decidiu em conformidade com o entendimento firmado por esta Suprema Corte, no sentido de se conferir a máxima efetividade ao art. 150, VI, “b” e “c”, da CF, revogando a concessão da imunidade tributária ali prevista somente quando há provas de que a utilização dos bens imóveis abrangidos pela imunidade tributária são estranhas àquelas consideradas essenciais para as suas finalidades. Precedentes: RE 325.822, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.2004 e AI 447.855, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJ de 6.10.06. 3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “Ação declaratória de inexistência de relação jurídica. Sentença de improcedência. Alegada nulidade por falta de intimação/intervenção do Ministério Público. Ausência de interesse público. Art. 82, III, CPC. IPTU. Imunidade. Decisão administrativa. Entidade de caráter religioso. Reconhecimento da imunidade, com desoneração do IPTU/2009. O imposto predial do exercício anterior (2008), no entanto, continuou a ser cobrado pela Municipalidade, por considerar estarem vagos os lotes na época do fato gerador (janeiro/2008). Comprovação da destinação dos imóveis para os fins essenciais da igreja – construção de seu primeiro templo. Inteligência do art. 150, VI e § 4º, da CF. Dá-se provimento ao recurso.” 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 658080 AgR/SP – Primeira Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. 13/12/2001)

De uma ou outra maneira, os abusos devem ser contidos, ressalvados o caso de correspondência fática com os objetivos institucionais do templo. Assim, continua presente o entendimento de Pontes de Miranda (2000, p. 425): “[...] não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco”.

Qual é, no entanto, a abrangência da expressão “templo”? Faz-se necessária a análise de referida questão, vez que é de suma importância que haja sua delimitação.

4.1 Da delimitação da expressão “templo”

Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 552) entende que as expressões “culto” e “templo” devem ser interpretadas de forma extremamente lassa, quando escreve:

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 deverão 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.

Já escrevia, na vigência da Constituição Federal de 1946, Aliomar Baleeiro (2008, p. 230):

O templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se a utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Nessa linha de interpretação abrangente prossegue (BALEEIRO, 2008, p. 230?):

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga o edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente a comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Por outro lado, Roque Antônio Carrazza (2003, p. 320) entende que a imunidade alcança a entidade mantenedora, quando escreve: “esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.

Discorda-se, todavia, dessa conclusão, já que a imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal, fala em “templos de qualquer culto”, apesar de entender-se que, quando relacionada com o templo e o culto, beneficia o proprietário ou a entidade religiosa.

A imunidade recai sobre os templos e os cultos, mas se a entidade possuir propriedade não enquadrada no conceito de templo, mesmo no caso do IPTU, não haverá imunidade alguma, portanto, não beneficiará seu proprietário.

Pontes de Miranda (2000, p. 321) interpreta restritivamente o dispositivo quando escreve:

Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, sabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, noutro fim que o de culto, cessa a imunidade.

É a mesma linha de raciocínio de Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 192):

Superadas as questões suscitadas pelo vocábulo “culto” passemos a focar aquelas decorrentes do conceito de “templo”. Aqui a matéria não é de tão fácil esclarecimento. É que o Texto constitucional não se referiu a ordens religiosas ou a associações com tais fins mas circunscreveu-se ao local em que se efetua o culto, isto é, o templo. Vale dizer: o templo que é imune e não a entidade em si, que o administra.

No que se refere ao termo “culto”, entende-se incluídas todas as formas de manifestação da atividade religiosa e espiritual, mas exclui aquelas que atentem contra os costumes e a moralidade pública.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2001, p. 459) entende que a moradia do padre não está coberta pela imunidade dos templos de qualquer culto, quando escreve:

É a casa do padre? Essa também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com direito e deveres comuns à cidadania). O escopo de imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o sabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, do Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade as fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabiamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa.

“Templo” é o local onde se pratica o “culto”, e enquanto a isto ninguém discorda que o templo é imune aos impostos, no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), se localizado na zona urbana e o Imposto Territorial Rural (ITR), se localizado na zona rural.

Na expressão de Aliomar Baleeiro (2009, p. 239), se o templo for móvel, por exemplo, um veículo, utilizado para o culto, sem dúvida alguma estará imune do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Entretanto, para que o veículo possa ser enquadrado como templo necessária é sua utilização

com exclusividade, não admitindo que o seja esporadicamente para os efeitos da imunidade.

Ainda, relacionados com a imunidade dos templos, os salões paroquiais, os compartimentos contíguos ao templo, tais como: salões de festas, salas de estudo, alojamentos para abrigar fiéis, a eles destinados exclusivamente, e a casa destinada à moradia do padre, pastor, rabino, monge, etc., entende-se estarem cobertos pela imunidade prevista (SALES, 2010, n.p.).

Todavia, se as mesmas moradias estiverem localizadas em lugar independente, fora da área do templo, não estarão enquadradas na imunidade do templo (SALES, 2010, n.p.).

As áreas de propriedade da instituição religiosa, contíguas ou não ao templo, quando destinadas ao estabelecimento para atender o público em geral, ou as áreas alugadas para estabelecimentos comerciais, não se enquadram na imunidade dos templos, mas na exceção prevista no art. 150, §4º, da Constituição Federativa, pois tais atividades refogem da finalidade essencial da entidade religiosa e caracterizam atividade econômica. Diga-se o mesmo se, excepcionalmente, a entidade religiosa permitir a colocação de placas de publicidade, antenas de televisão, etc., e perceber por isso uma remuneração: sem dúvida alguma, essas rendas ficam sujeitas ao Imposto de Renda (SALES, 2014, n.p.).

Entretanto, no caso do estacionamento, destinado exclusivamente aos fiéis, sem cobrança de estadias, em imóvel localizado em área contígua ao templo, entende-se ser extensiva a imunidade, seja em relação ao IPTU ou ao ISS.

De outra parte, quando Aliomar Baleeiro (2008, p. 240) diz que o templo não se resume apenas no edifício e que no conceito de templo incluem-se os móveis, as instalações e os equipamentos, inclusive e especialmente quando os móveis e equipamentos são utilizados para guarnecer o templo e para a celebração dos cultos, como, por exemplo, microfones, móveis, equipamentos de som, de iluminação, etc.

Isso não quer dizer que a entidade religiosa, ao adquirir tais móveis, equipamentos etc., mesmo com a finalidade exclusiva de guarnecer ou equiparar o local onde são celebradas as missas, cultos, orações etc., não pode beneficiar-se da imunidade.

Não se beneficia a entidade religiosa sob a alegação ou invocação da teoria da repercussão, já que, além de o raciocínio não ser jurídico, o comprador não é o contribuinte.

Os veículos (carros de passeio) utilizados para o transporte do padre, do monge, etc., já que não estão ligados diretamente ao templo ou ao culto, entende-se que estão fora da imunidade. A necessidade de transporte é do padre (não do templo), como qualquer outra pessoa dele necessita para o exercício de sua atividade profissional.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se então que as imunidades concedidas em benefício às entidades religiosas sem observar rigorosos e taxativos critérios especificados pela Constituição Federal, podem levar a um efeito econômico mais amplo e, quiçá, elitista e perverso, afrontando os princípios da legalidade e da isonomia tributária. Grandes instituições religiosas são beneficiadas pela imunidade de forma ampla e confortável, ao sentido que pequenas juntas religiosas, por muitas vezes até mais qualificada e eficaz no que se promete à finalidade de sua existência, essas muitas vezes insuficientes economicamente, recolhem tributos integralmente, sem qualquer benesse por parte governamental, pois, nas maiorias das vezes, utilizam-se de prédios locados e não possuem toda a estrutura de um grande templo para a sua manutenção.

Por mais, diante dos apontamentos do artigo, entende-se ser o tema suscetível de necessária revisão pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que se estabeleça critérios objetivos e parâmetros para a concessão das imunidades tributárias aos templos religiosos, com o objetivo de se adequarem à realidade brasileira e de seus contribuintes que por hora, já é bastante explorado pelos poderes maiores.

Não é mais admissível que colossos religiosos se apoderem do dinheiro dos fiéis com o pretexto de que a prática é para uso comum da coletividade dentro de suas edificações e suas obras assistenciais, ainda que verdadeiras, mas comumente no intuito de promover e perpetuar um poder que nada mais é que uma

empresa familiar disfarçada de templo religioso para usufruir de benefícios ultrapassados e que não tem mais sentido na sociedade atual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu MACHADO DERZI, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Teoria do Estado e Ciência Política**. 5. ed., São Paulo. 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 692.972/SP. Relator Ministro José Arnaldo da Fonseca. Data do julgamento: 16/12/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 658080/SP. Relator Ministro Luiz Fux. Data do julgamento: 03/12/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 325.822/SP. Relator Ministro Ilmar Galvão. Data do julgamento: 18/12/2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Ed., 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SALES, Denólia Maria Beserra. **Imunidade Constitucional dos Templos de Qualquer Culto.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b21d2f86beb19214>>. Acesso em: 31 out 2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1991.

LACERDA, Gustavo B. de. **Sobre as relações entre Igreja e Estado: Conceituando a laicidade.** In: CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. Ministério Público em Defesa do Estado Laico. Brasília: CNMP, 2014. Vol. 1.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, **Tratado de Direito Privado**, tt. VI e XXII, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

_____. **Manual de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal.** 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.