



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Direito

Bacharelado em Direito

Jefferson Gonçalves da Silva

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS

Brasília

2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor George Rodrigo Bandeira Galindo
Diretor da Faculdade de Direito

Professora Doutora Gabriela Neves Delgado
Coordenador de Graduação do curso de Direito (diurno)

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes
Coordenador de Graduação do curso de Direito (noturno)

Jefferson Gonçalves da Silva

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como parte do requisito para obtenção do diploma de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Antônio de Moura Borges

Brasília

2013

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Direito
Bacharelado em Direito

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS

JEFFERSON GONÇALVES DA SILVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como parte do requisito para obtenção do diploma de Bacharel em Direito.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em 07/03/2013, com menção SS.

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Membro: Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes

Membro: Prof. Dr. Argemiro Cardoso Moreira Martins

Dedico este trabalho à minha querida avó Milica, que me ensinou, por seus atos e cuidado, o que realmente é o amor. A ela minha gratidão: saúde e paz.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me concedido a vida, saúde, capacidade e força para vencer.

A meus pais, tanto meu pai que já dorme no Senhor, como, em especial, minha mãe, pelo cuidado e incentivo nos estudos.

À minha querida esposa Raquel, pela paciência, compreensão, carinho e apoio na realização dessa empreitada que tomou tanto tempo de nosso convívio.

Aos meus filhos Ester e Moisés, meu maior tesouro.

Aos meus amigos e irmãos que torcem pelo meu sucesso e comemoram comigo cada conquista.

Aos meus professores que, com dedicação e esforço, procuraram repassar o seu conhecimento e experiência fundamentais à minha formação intelectual.

A todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para que esse trabalho fosse realizado.

Dai pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.

Jesus Cristo (S. Mateus 22:21)

RESUMO

O presente estudo trata da imunidade tributária dos templos religiosos, com base na diversidade de opiniões doutrinárias existentes sobre o seu alcance e a polêmica posição jurisprudencial atual do Supremo Tribunal Federal. O artigo 150, inciso VI, “b” e parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, que tratam dos fundamentos da imunidade religiosa brasileira, comportam muitas interpretações do significado de seus termos. Assim, são apresentados os variados conceitos atribuídos à expressão “templo”, o que se entende por “finalidade essencial” de um templo e o aspecto mais polêmico do benefício tributário: que atividades “relacionadas” com as finalidades essenciais estariam protegidas pelo manto da imunidade religiosa. Neste sentido, apresentam-se as duas principais correntes de interpretação do § 4º, a saber: a restritiva, que reduz ao máximo o alcance da imunidade religiosa, confinando-a apenas às atividades vinculadas “diretamente” ao culto religioso; e a interpretação extensiva, adotada pela Suprema Corte, a qual permite que atividades “indiretamente” relacionadas aos templos possam ser acobertadas pela imunidade. Neste sentido, a posição do STF revelada no julgamento do RE 325.822, verdadeiro paradigma para o tema, é discutida, juntamente com os aspectos limitadores definidos por aquele Tribunal, quais sejam, a destinação da renda ou bem para a finalidade essencial e a não configuração de uma “concorrência desleal” na atividade exercida. Acrescente-se a fundamental equiparação entre as entidades sociais e os templos, para fins de imunidade, atribuída pelo STF no mesmo RE. Por fim, tem-se a apresentação das inevitáveis críticas contra a postura da Corte, além de algumas sugestões de mudança tanto na legislação quanto na jurisprudência.

Palavras-chave: Imunidade tributária, templo, finalidade essencial, atividade relacionada, religião, laicidade, concorrência desleal, RE 325.822.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- § - Parágrafo
- Art. - Artigo
- CF - Constituição Federal
- CTN - Código Tributário Nacional
- IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano
- STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITOS GERAIS.....	13
1.1. Origem, fundamento, competência tributária e conceito.....	13
1.2. Tipos de imunidade	15
1.3. Distinções entre imunidade e isenção.....	16
2. IMUNIDADE DOS TEMPLOS: LAICIDADE, VALORES, CONCEITO DE CULTO E CONCEITO DE TEMPLO.....	18
2.1. Laicidade: separação Estado-Igreja.....	18
2.2. Valores protegidos e objetivo da imunidade dos templos	20
2.3. Conceito de culto.....	24
2.4. Conceito de templo.....	25
2.4.1. Templo-lugar ou templo-coisa.....	25
2.4.2. Templo-atividade.....	26
2.4.3. Templo-entidade.....	27
3. PARÁGRAFO 4º DO ARTIGO 150 - CF: O POLÊMICO RELACIONAMENTO COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS	31
3.1. Finalidades essenciais dos templos	31
3.2. Patrimônio, renda e serviços relacionados: correntes interpretativas (parágrafo 4º).....	36
3.2.1. A interpretação restritiva (pró-fisco).....	37
3.2.2. A interpretação extensiva/ampliativa (pró-templos)	41
4. POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RE 325.822.....	45
4.1. RE 325.822	45
4.2. Requisitos elementares	48
4.2.1. <i>Destinação</i>	49
4.2.2. <i>Não causar concorrência desleal</i>	54
4.3. Equiparação entre as alíneas “b” e “c”	61
5. CRÍTICAS E SUGESTÕES AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	65
5.1. Violação de princípios: laicidade e livre concorrência.....	65
5.2. Contra a equiparação entre as alíneas “b” e “c”	67
5.3. A riqueza das igrejas.....	69
5.4. Sugestões de mudança.....	72
5.4.1. <i>Imunidade somente para o “mínimo necessário”</i>	72
5.4.2. <i>Aplicar o artigo 14 do Código Tributário Nacional</i>	74
CONCLUSÃO.....	76
REFERÊNCIAS	78

INTRODUÇÃO

Seguindo a tradição das Constituições Republicanas brasileiras anteriores, reza a Constituição Federal (CF) de 1988 que os “templos de qualquer culto” gozam imunidade tributária em relação aos impostos. Tal preceito encontra-se registrado no art. 150, VI, “b” e, de modo inovador, no § 4º da referida Carta Magna.

Considerado um benefício estatal, exceção ao princípio da isonomia tributária, a imunidade se justifica apenas em situações de relevante interesse público ou social. No caso da imunidade dos templos, também chamada de imunidade religiosa, há consenso de que o valor protegido é a liberdade de culto.

No entanto, o consenso na doutrina e mesmo na jurisprudência encerra-se em tal aspecto. Como todo tema que envolve religião, a polêmica é muito grande, pois, ao mesmo tempo que atende a religiosidade característica do povo brasileiro, esbarra em princípios íntima e historicamente ligados, como a separação entre o Estado e a Igreja (laicidade) e o princípio da livre concorrência, os quais facilmente podem ser violados, segundo a amplitude da interpretação utilizada.

Diante do exposto, o presente estudo tem por objetivo apresentar a diversidade de opiniões doutrinárias existentes e qual a interpretação que o Supremo Tribunal Federal (STF) dá ao tema em questão.

Assim, o estudo inicia-se com uma breve apresentação sobre a origem, o fundamento, o conceito e algumas espécies de imunidade tributária e a diferença entre os semelhantes institutos da imunidade e da isenção. Em seguida, adentrando especificamente no tema proposto e, conseqüentemente, na diversidade de opiniões, apresentam-se quais são os valores protegidos com a imunidade religiosa, o conceito de culto e o fundamental conceito de “templo”, para fins de imunidade (alínea “b”, art. 150, VI).

O inovador e polêmico § 4º do art. 150, aplicável tanto aos templos (alínea “b”) quanto às entidades sociais (alínea “c”) prescreve a imunidade para o “patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais” daquelas entidades. Assim, resta saber o que é a finalidade essencial dos templos para, então, definir o que seriam os bens, rendas e atividades relacionadas com essas finalidades.

Neste ponto, as interpretações são divididas em duas categorias básicas, a saber: a interpretação restritivist, que reduz ao máximo o alcance da imunidade; e, a interpretação extensiva, que confere maior amplitude ao benefício dos templos. As diversas opiniões

doutrinárias a este respeito, com argumentos de todo tipo, apresentam-se no capítulo 3 do presente estudo.

Em seguida, no quarto capítulo, tem-se a exposição da posição nada unânime do STF que, em Recurso Extraordinário paradigmático (RE 325.822), aderiu a uma interpretação extensiva, apresentando seus fundamentos e limitações, quais sejam: a destinação da renda para a finalidade essencial e a não violação do princípio da livre concorrência. Ademais, na histórica decisão, o STF acabou por equiparar as alíneas “b” e “c” do art. 150, VI – CF, quanto ao alcance das referidas imunidades.

Conforme esperado, a decisão do STF foi e é alvo de muitas críticas, as quais, juntamente com algumas sugestões de mudança jurisprudencial ou legislativa, apresentam-se no capítulo 5.

De fato, há ainda muitos aspectos para serem abordados sobre o tema e que não foram tratados nas linhas que se seguem. Espera-se, entretanto, que seja possível encontrar neste trabalho uma boa compreensão sobre a questão, sua complexidade, diversidade de interpretações, atual entendimento jurisprudencial e os rumos que poderá vir a tomar a imunidade religiosa no Brasil.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITOS GERAIS

No presente capítulo, examinar-se-á de forma breve importantes conceituações sobre o tema “imunidade tributária”, incluindo sua origem, conceito, alguns tipos e, por fim, a diferença entre imunidade e isenção. Faz-se necessária essa compreensão preliminar, para melhor entendimento dos aspectos específicos da imunidade dos templos – tratados em capítulo posterior.

1.1. Origem, fundamento, competência tributária e conceito

O termo “imunidade” tem origem no latim *immunitas*, e significa ausência de *munus*, isto é, ausência de encargo. A imunidade constitui, portanto, na sua origem, um privilégio para quem a detém em face dos demais¹.

Maria Cristina Faria ensina que “o período medieval reprisou, no campo tributário, o panorama dentro do qual a desoneração fiscal era tida como um privilégio do clero e da nobreza, em perfeita consonância com a estrutura social e econômica do feudalismo”².

Somente após a Revolução Francesa, “é que se vê a imunidade não mais como sendo uma prerrogativa concedida pelo Estado a estamentos já privilegiados da sociedade, mas sim, como algo que se justifica por considerações que levam em conta o ser humano como fim em si mesmo, sendo o Estado e as instituições meios para se alcançar o bem comum”³.

Nesse sentido, esclarece:

Dessa forma, substituindo a antiga concepção de imunidade como um favor fiscal do soberano, com a evolução dos governos autocráticos e absolutistas para o Estado de Direito, o vocábulo assume a sua atual representação. Desonerada (*immunus*: livre de imposto) é somente aquela situação que deve ser protegida (*immunitus*) da tributação, em torno da qual se deve colocar uma barreira à exação, para a preservação de um valor maior para o Estado que a própria arrecadação. Não se dando ao propósito de agasalhar favoritismo ou privilégios — no Moderno Estado de Direito onde não há lugar para favores fiscais, tem hoje, a imunidade caráter excepcional, visto que — em regra — vige o princípio da generalidade da tributação, denotando “índole nitidamente política”⁴.

Ressaltando o caráter especial do instituto da imunidade em relação às outras formas desonerativas de tributos, Ives Gandra Martins ensina:

¹ SOLLER, Fabrício. *A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF*. Revista Fórum de Dir. Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 2. Nº 12. Nov-dez. de 2004, p. 109, 110.

² FARIA, Maria Cristina Neubern de. *A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária - Conteúdo e Alcance*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001, p. 119.

³ SOLLER, 2004, *op. cit.*, p. 111.

⁴ FARIA, 2001, *op. cit.*, p. 122.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.⁵

Ao evidenciar o valor social da imunidade dos templos e entidades sociais, Aliomar Baleeiro especifica que não devem existir fins lucrativos e nem proveitos pessoais ou ganhos privados na manutenção da atividade, sob pena desta não gozar de imunidade⁶.

Antes de conceituar o instituto da imunidade tributária, é imprescindível, primeiramente, definir o que é competência tributária. Em poucas palavras, a competência tributária consiste no “poder que os entes políticos possuem de instituir tributos, poder este concedido e delimitado constitucionalmente”⁷.

Neste sentido, Roque Antonio Carrazza assim conceitua a competência tributária:

Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, in abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos⁸.

Posto o conceito de competência tributária, Hugo Machado entende que imunidade é a “limitação da competência tributária”, ou seja, é algo que “impede que a Lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune”⁹.

Na visão de Aliomar Baleeiro, grande precursor do Direito Tributário no Brasil, porém, a imunidade não limita a competência, mas a exclui, pois este define a imunidade como uma “exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição”¹⁰.

No mesmo sentido, manifesta-se Luciano Amaro afirma: “Em verdade, não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”¹¹.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova Série, nº 4, p. 32.

⁶ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 500.

⁷ SOLLER, 2004, *op. cit.*, p. 113.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 287, 288.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20ª. ed. rev. atual. e ampl. de acordo com as EC nºs. 32 e 33/01. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 241, 242.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, 2001 (atualizado por Misabel Derzi) *apud* FERREIRA NETO, Lael. *Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos*, 2010. In: Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39, p. 10.

¹¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 2009, p.153.

Claras são as palavras de Lael Ferreira Neto, para quem a “a imunidade é, além de uma limitação ao poder de tributar, uma competência tributária negativa, no sentido de que o Poder Público está obrigado, constitucionalmente, a não tributar os entes que a Constituição Federal menciona”¹².

1.2. Tipos de imunidade

Dentro das imunidades, têm-se certas categorias específicas às quais convém comentar. Assim, as imunidades podem ser subjetivas e objetivas; condicionadas e incondicionadas – classificações relevantes no presente estudo.

Segundo Regina Helena Costa, as imunidades subjetivas “são outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes”¹³ (como, por exemplo: imunidade recíproca, imunidade dos templos – art. 150, VI, *a e b*).

As imunidades objetivas ou reais, por sua vez, “são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e recaem sobre coisas”¹⁴. Apesar de também beneficiarem pessoas, não são outorgadas em função delas (como, exemplo: imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos – art. 150, VI, *d*).

Quanto ao seu condicionamento, Regina Helena Costa ensina que as imunidades incondicionadas são “norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, posto independe de outro comando para produzir integralmente os seus efeitos”¹⁵.

Regina Helena Costa explica que, se, por outro lado, a norma constitucional acolhedora da imunidade tributária qualificar-se como de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição, estar-se-ia diante de uma imunidade “condicionável” aos termos da lei complementar¹⁶.

¹² FERREIRA NETO, Lael. *Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais previstas em seus atos constitutivos*, 2010. In: Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – n° 39, p. 10.

¹³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 128.

¹⁴ *Ibidem*, p. 128.

¹⁵ *Ibidem*, p. 133.

¹⁶ A seguir, têm-se as razões da referida autora preferir qualificar a imunidade como “condicionável” ao invés de imunidade “condicionada”: “Preferimos o termo ‘condicionável’ ao vocábulo ‘condicionada’, comumente utilizado pela doutrina, porque, como afirmamos anteriormente, a imunidade tributária não se abriga em normas constitucionais de eficácia limitada, que demandam, necessariamente, a intervenção do legislador infraconstitucional. Assim, parece-nos incorreto falar-se em imunidade condicionada, já que, cuidando-se de uma norma de eficácia contida, o condicionamento para a fruição do benefício poderá ou não ser estatuído pelo legislador complementar. Em decorrência desse raciocínio, a eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal”. Cf. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 133-134.

São clássicos exemplos de imunidade condicionada aquelas definidas no art. 150, VI, *c* — a exemplo da imunidade para entidades de assistência social —, as quais devem preencher requisitos definidos em lei (art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN) para poderem gozar da imunidade; ao passo que a imunidade dos templos (art. 150, VI, *b*) *não* possui tais condicionantes no texto constitucional, como assevera Leandro Paulsen:

A alínea *b* não remete aos requisitos de lei, como fazem a alínea *c* deste mesmo artigo e o § 7º do art. 195 da CF. Por isso, há quem defenda que a imunidade dos templos não é sujeita a outros requisitos senão o do § 4º deste art. 150, qual seja, a vinculação às finalidades essenciais que, no caso, é a manifestação da religiosidade¹⁷.

Nota-se, portanto, que apesar de ser considerada pela doutrina como uma imunidade incondicionada, porque não sujeita a condição em legislação infraconstitucional, a imunidade dos templos encontra uma condição de sede constitucional, qual seja, a definida no § 4º do art. 150, CF de 1988¹⁸. Tal condicionamento constitucional, aliás, é de interpretação extremamente polêmica, objeto central do presente trabalho.

1.3. Distinções entre imunidade e isenção

O instituto da imunidade, apesar de seu destacado lugar, não é a única forma de limitação ao poder de tributar. Além dos princípios tributários e das várias limitações de alíquotas e de base de cálculo também estabelecidas na CF, existe uma limitação infraconstitucional muito importante e que, muitas vezes, se confunde com a própria imunidade: a isenção tributária.

Ricardo Rodrigues Lobo Torres, ao discorrer sobre as diferenças entre a isenção e a imunidade, constrói um quadro sinóptico das distinções¹⁹:

- Imunidade: natureza de limitação do poder fiscal, incompetência absoluta do poder de tributar, tem como fundamento a liberdade, como fonte a Constituição, sua eficácia é declaratória, é irrevogável e atinge a obrigação principal e acessória. Acrescentamos que a imunidade é deôntico vedacional, ou seja, uma vedação.

¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 247.

¹⁸ CASTRO, Aldemario Araújo. O condicionamento das imunidades tributárias presente na cláusula constitucional das “finalidades essenciais”. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/imunidadec.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2013.

¹⁹ TORRES, Ricardo Rodrigues Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. e *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. 2009, p. 84, 85.

- Isenção: natureza de autolimitação do poder fiscal, derrogação da incidência, tem como fundamento a justiça, como fonte a lei ordinária, sua eficácia é constitutiva, é revogável (restaurando a incidência) e atinge somente a obrigação principal. Acrescente-se que a isenção é deôntico concedível, ou seja, uma concessão.

Portanto, “enquanto na isenção ocorre a hipótese de incidência, mas o ente tributante opta por conceder o benefício e não gerar lançamento, a imunidade está fora do campo da hipótese de incidência ou da imposição tributária, por força de disposição constitucional”²⁰.

²⁰ FERREIRA NETO. 2010, *op. cit.*, p. 9.

2. IMUNIDADE DOS TEMPLOS: LAICIDADE, VALORES, CONCEITO DE CULTO E CONCEITO DE TEMPLO

2.1. Laicidade: separação Estado-Igreja

Acerca da importância histórica do tema em questão, Aloísio Santos Júnior aponta dois conceitos muito interessantes: o laicismo e a laicidade.

O laicismo seria uma “doutrina filosófica que pretende enclausurar a religião dentro do mundo da consciência, reduzindo-a a um assunto de foro íntimo; pugna pela indiferença do Estado em relação à religião, que deveria ser impermeável à influência religiosa”²¹.

A laicidade, por sua vez, “seria uma separação respeitosa na qual apenas se encara o poder político como atividade autônoma no que diz respeito às confissões religiosas”²².

É sabido que, durante o período monárquico brasileiro, a religião oficial era a Católica Apostólica Romana. As outras religiões, com exceção das afro-brasileiras, eram “toleradas”, mas apenas esta última recebia especial proteção do Estado, com a concessão de direitos especiais, em detrimento das demais.

Com a Proclamação da República, em 1891, inspirada no positivismo de Augusto Comte, decretou-se imediatamente a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado tornou-se laico, o que significa que a ordem jurídica pátria não admite à religião imiscuir-se nas questões do Estado, e vice-versa²³.

Conseqüentemente, no Brasil Republicano, o Estado deixou de dispensar maior proteção a uma religião em particular (ainda que majoritária), para tolerar todas elas; tornou-se “um ‘Estado de religiões’, ou seja, um Estado não confessional, à semelhança da maioria dos países espalhados pelo mundo”²⁴.

Aloísio Santos Júnior observa que, a partir da leitura das constituições republicanas, a primeira delas, “a Carta de 1891, foi a que mais se empenhou em afastar o espaço estatal do religioso, ao passo que a CF de 1988 é, sem sombra de dúvida, a mais obsequiosa com o

²¹ SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal*, 2010. In: Revista Jurídica Tributária – jan/mar de 2010, p. 142.

²² *Ibidem*, p. 142.

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 20ª edição, revista, ampliada e atualizada, editora Malheiros, 2004, p. 688.

²⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 320.

fenômeno religioso”²⁵. Revela-se, portanto, “na nossa evolução constitucional, uma crescente e paulatina valorização do fenômeno religioso”²⁶.

Note-se, por sinal, que a Constituição de 1891 não prevê qualquer espécie de benefício tributário em favor das organizações religiosas, enquanto a CF de 1988 estabelece imunidade tributária quanto aos impostos incidentes sobre patrimônio, rendas e serviços das entidades religiosas (art. 150, VI, b, e § 4º).

Acerca dos diferentes modelos de laicidade estatal, Aloísio Santos Júnior explica que “os variados ordenamentos jurídicos nacionais possuem modelos de laicidade estatal distintos, alguns mais abertos e outros mais fechados à aproximação entre a religião e o poder público”²⁷.

Aloísio Santos Júnior observa que a evolução constitucional brasileira, no que diz respeito ao tratamento do fenômeno religioso, “é francamente dissonante com a apologia feita no campo da dogmática jurídica de uma laicidade nos moldes da França, Espanha ou de outros países europeus que têm experimentado um avançado processo de secularização”²⁸. A compleição da Carta Magna atual “tem a ver com a religiosidade e a tolerância cultural, traços com os quais o povo brasileiro se identifica”²⁹.

Para Aloísio Santos Júnior, no atual texto constitucional, tem-se um “modelo francamente favorável à expressão religiosa”; o Estado favorece a manifestação religiosa. O basilar postulado da neutralidade é visto, por Aloísio Santos Júnior, sob o prisma de um tratamento igualitário dado a todos os grupos religiosos organizados³⁰.

Em sentido semelhante, Edmilson Moreira Arraes, citado por Ives Gandra Martins, explicita:

Vivemos, a partir da Constituição, de 1981, 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 indica 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.³¹

Apesar dos variados entendimentos acerca da natureza da laicidade constitucional brasileira, Roque Antônio Carrazza concorda que a imunidade religiosa “decorre,

²⁵ SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 143.

²⁶ *Ibidem*, p. 143.

²⁷ *Ibidem*, p. 143.

²⁸ *Ibidem*, p. 147.

²⁹ *Ibidem*, p. 148.

³⁰ *Ibidem*, p. 152.

³¹ MARTINS, Ives G. S., 1990, *op. cit.*, p. 180.

naturalmente, da separação entre a Igreja e o Estado, decretada com a Proclamação da República”³².

Ou seja, a imunidade dos templos e a laicidade são aspectos interligados, sendo a harmonização de tais dispositivos uma dificuldade patente na doutrina e jurisprudência.

2.2. Valores protegidos e objetivo da imunidade dos templos

A CF de 1988, na mesma direção das anteriores, dispõe:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Quanto aos valores protegidos com a imunidade em foco, Aliomar Baleeiro argumenta que, quando o Preâmbulo da Constituição “invoca a proteção de Deus, exterioriza ao mesmo tempo a fé em certos valores espirituais. Ela, pois, naturalmente, procurou protegê-los, preservá-los e encorajá-los pelos meios eficazes ao seu alcance”³³.

Apesar da diversidade de opiniões sobre a presente temática, concordam os tributaristas de que a imunidade em foco é “um complemento ao art. 5º, VI, da Constituição, o qual prescreve a inviolabilidade de liberdade de crença, assegurando a todos o livre exercício dos cultos religiosos”³⁴.

Oswaldo Saraiva Filho aponta que o benefício da imunidade apresenta-se como “corolário, no âmbito tributário, do preceptivo constitucional do art. 5º, VI, o qual reza sobre a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas

³² CARRAZZA, 2004, *op. cit.*, p. 687.

³³ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 110.

³⁴ RODRIGUES, Ricardo Schneider. *Da imunidade tributária dos templos*. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010, *op. cit.*, p. 67.

liturgias, bem como do próprio inciso VIII do mesmo artigo, que veda a privação de direitos por motivo de crença religiosa”³⁵.

Importante esclarecer, neste ponto, o conceito de liberdade religiosa. Para Eduardo Sabbag, em síntese, a liberdade religiosa “significa que o cidadão poderá professar a sua fé no culto e templo que lhe aprouverem, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião, em livre escolha”³⁶. Para demonstrar a dimensão da liberdade religiosa no Brasil, Eduardo Sabbag se vale de uma máxima, em paráfrase, com certo tom jocoso: “Entre nós, brasileiros: crer ou não crer... eis a 'opção!'”³⁷.

A seguir, tem-se alguns posicionamentos de estudiosos sobre os valores que fundamentam a imunidade dos templos.

Paulo de Barros Carvalho assevera que se trata de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a CF prestigia no art. 5º, VI a VIII. “Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (art. 150, VI, b)”³⁸.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) e também constitucionalista Gilmar Mendes, ressalta que “a imunidade não se presta a incentivar ou direcionar o exercício da fé religiosa, mas para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião”³⁹.

No mesmo sentido, Ricardo Rodrigues destaca que “a imunidade dos templos existe para assegurar a liberdade religiosa, não para incentivar o exercício da fé, mas apenas protegê-la, tolerá-la”. E ressalta, “é isso que se deve ter em mente para interpretar a Constituição de modo adequado”⁴⁰.

Hugo Machado procura delimitar o alcance da imunidade religiosa, afirmando que “a imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso”⁴¹.

Discorrendo sobre o tema, Roque Antônio Carrazza afirma que “é fácil percebermos que esta alínea ‘b’ visa assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé

³⁵ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO*, 2008. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTIB 78/184 – jan.-fev./2008, p. 185.

³⁶ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 323.

³⁷ *Ibidem*, p. 323.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 183.

³⁹ MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007., p. 408.

⁴⁰ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 67.

⁴¹ MACHADO, Hugo, 2005, *op. cit.*, p. 304.

que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos”⁴².

Ainda nesta linha de entendimento, Flávio Campos recorda que “a finalidade da norma imunizante é impedir que o Estado embarace, por via de tributação, a liberdade religiosa consagrada como cláusula pétrea na Constituição”⁴³.

Diante do exposto, é possível notar que existe bastante semelhança entre os ideais apresentados, no sentido de que a imunidade religiosa tem como valor de fundo a liberdade religiosa, com o objetivo de evitar que o Estado crie embaraços ao exercício do culto.

Aloísio Santos Júnior, todavia, questiona profundamente esse entendimento e apresenta conclusões que vão muito além das anteriores.

Mas qual seria o objetivo do dispositivo? Apenas assegurar a liberdade religiosa coletiva ou também favorecer de forma positiva a expressão religiosa? Por outras palavras, o texto constitucional visa apenas a evitar que o poder público ponha embaraços à atuação das organizações religiosas ou também tem como *telos* o encorajamento da prática religiosa coletiva?⁴⁴

Atente-se para a justificativa detalhada que Gomes e Antonelli preconizam para a existência da imunidade religiosa, posição essa compartilhada pelos diversos autores citados anteriormente:

(...) tributação com impostos poderia inviabilizar a manutenção do templo, e este, por não suportá-la, poderia ‘fechar’. Se isso realmente ocorresse, o indivíduo, de modo geral, não teria onde cultivar sua fé, já que se segue a tradição catolicista de cultivar a fé no templo, ainda que não sejamos todos católicos. De tal forma, estar-se-ia a fazer do poder tributar um instrumento de destruição de um direito fundamental e por isso o legislador imuniza o templo, para evitar que se coloque em risco a garantia do exercício da fé, do culto religioso⁴⁵.

No entanto, bastante contundentes e instigantes são os argumentos de Aloísio Santos Júnior, para quem a imunidade em foco não tem apenas o intuito de garantir a liberdade de culto, mas também de incentivar a religiosidade dos cidadãos.

Com efeito, no plano fático, a imposição de impostos às igrejas e cultos poderia também vir a representar um embaraço ao exercício de suas atividades institucionais, mesmo porque de todos é conhecida a voracidade com que o erário brasileiro aflige aos contribuintes, impondo-lhes uma carga tributária elevada. Mas,

⁴² CARRAZZA, 1997, *op. cit.*, p. 409.

⁴³ CAMPOS, Flávio. *Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto*. In: Revista dialética de direito tributário, 2000, p. 53.

⁴⁴ SANTOS JÚNIOR, 2010, p. 141.

⁴⁵ GOMES & ANTONELLI, 2010, *op. cit.*, p. 180.

no plano jurídico, considerar que a tributação, por si só, seja um fator de embaraço à atividade religiosa - como de resto a qualquer atividade - é insustentável, na medida em que implicaria atribuir aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços um exclusivo caráter extrafiscal que eles não possuem. **Na verdade, o embaraço não residiria propriamente na imposição dos impostos, mas na forma pela qual a fixação dos valores devidos, a cobrança e a fiscalização poderiam vir a ser operacionalizadas pelo poder público.**

É certo que a imunidade tributária impede que o Poder Público seja tentado a promover uma fiscalização interna, com ânimo persecutório, nas instituições religiosas. Se tal prerrogativa fosse conferida livremente aos órgãos governamentais, abrir-se-ia um enorme leque de possibilidades para que as autoridades estatais manipulassem o seu exercício de acordo com suas conveniências político-eleitoreiras ou mesmo de acordo com suas preferências religiosas⁴⁶. (*grifo nosso*)

Diante do exposto, percebe-se certo êxito no raciocínio de Aloísio Santos Júnior, tendo em vista que o tributo, por princípio, não pode ter finalidade confiscatória, não sendo capaz, por si só, de impedir o culto. Salvo raras exceções, as igrejas conseguiriam pagar todos os impostos. No entanto, a forma como o Estado iria realizar a cobrança e fiscalização combinado com as penalidades aplicáveis poderia, realmente, representar risco maior e mais razoável para a liberdade de culto de uma ou outra religião, do que o valor em si que deveria ser pago.

Contrariando a maior parte da doutrina, Aloísio Santos Júnior vai bem mais longe. Para ele, “é forçoso admitir que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto busca favorecer a expressão religiosa e não apenas impedir que o poder público lhe ponha obstáculos”⁴⁷.

A rigor, é até mais plausível visualizar no aspecto positivo certa preponderância na fundamentação constitucional da imunidade tributária, na medida em que não se pode, rigorosamente, sustentar que a tributação tenha como objetivo primordial embaraçar o exercício de qualquer atividade⁴⁸.

Para Aloísio Santos Júnior, não prevalece o argumento de que não se pode vislumbrar no fundamento da imunidade religiosa uma promoção da expressão religiosa — por conta da laicidade do Estado —, tendo em vista que, no Brasil, temos um “modelo de laicidade simpático ao fenômeno religioso.”⁴⁹

⁴⁶ SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 154.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 152.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 152.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 162.

2.3. Conceito de culto

Segundo Aloísio Santos Júnior, o termo culto “é polissêmico mesmo quando associado ao fenômeno religioso. Na sua acepção original, designa o ato pelo qual se presta homenagem à divindade e, neste sentido, é intercambiável com o vocábulo ‘adoração’”⁵⁰.

Todavia, devido ao processo de ampliação de significado, a expressão passou a referir-se não apenas ao ato de cultuar de per si, vindo a designar justamente as entidades religiosas, sobretudo aquelas que se situam fora do espectro da religião cristã e que, portanto, não são organizadas sob o título de igrejas. Neste sentido, cultos, ali, são “as manifestações de adoração dos fiéis de qualquer religião”⁵¹.

Faz-se importante destacar que, no texto que institui a imunidade tributária dos templos, “a palavra ‘culto’ foi utilizada no sentido amplo, ou seja, alcançando todas e quaisquer práticas religiosas, independentemente da sua gênese cultural ou importância histórica”⁵².

O referido vocábulo também serve “para evidenciar que, ao texto constitucional, não importa se a organização religiosa possui ou não personalidade jurídica para que possa se beneficiar da imunidade tributária”⁵³.

Paulo de Barros Carvalho defende uma interpretação extremamente lassa da locução “culto religioso”. Para este autor, “cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambótica, extravagante ou exótica que sejam”⁵⁴.

Eduardo Sabbag, no entanto, ressalta que há limites. “O culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado”⁵⁵.

Diante de tais considerações, Eduardo Sabbag destaca que “não se protegem seitas com inspirações atípicas, que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário”⁵⁶.

No mesmo sentido, Ives Gandra Martins repele a concessão de imunidade não apenas para os cultos satanistas, mas também para todos aqueles que negam a existência de Deus:

⁵⁰ *Ibidem*, p. 158.

⁵¹ *Ibidem*, p. 158.

⁵² *Ibidem*, p. 158.

⁵³ *Ibidem*, p. 158.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2009, p. 187.

⁵⁵ SABBAG. 2011, *op. cit.*, p. 325.

⁵⁶ SABBAG. 2011, *op. cit.*, p. 325.

Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada 'sob a proteção de Deus' seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior⁵⁷

Deste modo, nota-se que o “culto” está intimamente ligado ao ato de adoração da divindade, havendo, entretanto, restrições quanto ao seu conteúdo, baseadas, principalmente, em preconceitos cristãos e no atendimento de direitos fundamentais previstos na Constituição.

2.4. Conceito de templo

Segundo Oswaldo Saraiva Filho, “a expressão ‘templo de qualquer culto’ abrange o lugar de livre acesso aos fiéis, destinado à meditação espiritual e à íntima sintonia da criatura com o Criador, onde se realizam os atos de adoração e louvação a Deus”⁵⁸.

Sacha Calmon Coelho esclarece, por sua vez, que “o templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral de denominação católica, mas a sinagoga, a casa espírita, kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana”⁵⁹.

Observa-se, portanto, que o conceito de templo detém larga amplitude semântica. Segundo Eduardo Sabbag, três teorias tentam definir o conceito de templo. Assim, para fins didáticos, tem-se⁶⁰:

- 1) Clássico-restritiva: Templo-Lugar;
- 2) Clássico-liberal: Templo-Atividade; e
- 3) Moderna: Templo-Entidade.

2.4.1. Templo-lugar ou templo-coisa

A presente teoria, também conhecida como restritiva, pauta-se na coisificação do templo religioso – o templo é apenas e tão-semente o local dedicado exclusivamente ao culto religioso, à adoração. Consequentemente, a imunidade alcança apenas este local.

São defensores da referida teoria: Paulo de Barros Carvalho, Pontes de Miranda e Sacha Calmon Coelho. Para este último, aliás, as residências sacerdotais não gozam do benefício da imunidade, mesmo pertencendo à entidade religiosa.

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990, p.180.

⁵⁸ SARAIVA FILHO, *op. cit.*, 2008, p. 186.

⁵⁹ COELHO. 2005, *op. cit.*, p. 303.

⁶⁰ SABBAG. 2011, *op. cit.*, p.326.

Inclusive, referindo-se à hipótese do “terreiro” de umbanda localizado nos fundos do imóvel residencial do “pai-de-santo”, sustenta que somente seria imune o primeiro, ou seja, apenas a parte do terreno onde ocorrem as cerimônias, não a casa do “pai-de-santo”. A mesma interpretação restritiva era também partilhada por Pontes de Miranda⁶¹.

Sacha Calmon Coelho, em sua posição restritivista, abre exceção apenas para os templos-móveis, conforme se observa:

Hoje, os templos de todas as religiões são, comumente, edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Aliomar Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, ai é o templo.⁶²

Paulo de Barros Carvalho apresenta abordagem semelhante. Apesar de dar ao vocábulo “culto” a maior amplitude possível, a fim de abarcar todos os tipos de religião, restringe o sentido do vocábulo “templo” ao lugar em que se exerce o culto, quando diz que “as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos”⁶³.

Diversos autores, contudo, rejeitam a identificação entre templo e local de culto, observando no templo todo um conjunto de bens e atividades organizados para o exercício do culto religioso ou a ele vinculados.

2.4.2. Templo-atividade

Essa segunda teoria é mais liberal e sustenta que a imunidade “se estenderia aos ‘anexos’ do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como aos serviços religiosos em si, isto é, aos atos próprios de culto (missas, batismos, barmitzvahs etc.)”⁶⁴.

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carrazza e Hugo Machado.

Destacado defensor dessa interpretação, Aliomar Baleeiro apregoa:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou 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 do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.⁶⁵

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 47.

⁶² COELHO, 2005, *op. cit.*, p. 303.

⁶³ CARVALHO, 1990, *op. cit.*, p. 121.

⁶⁴ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 47.

⁶⁵ BALEEIRO, 2010, *op. cit.*, p. 503.

Ressaltando a liberdade com que se tem interpretado a palavra “templo”, Roque Antônio Carrazza afirma que “são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é os locais onde o culto se professa, mas, também os seus anexos”⁶⁶.

E explica o que são os “anexos dos templos”:

Anexos são todos os locais que tornam possíveis, isto é, viabilizam o culto ou dele decorrem. Assim, são “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério, etc, desde que é claro, não sejam empregados, como observa Aliomar Baleeiro, em fins econômicos. Também eles não podem sofrer a incidência, por exemplo, do IPTU.

Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos etc. Neste ponto, não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.⁶⁷

Hugo Machado reafirma que “templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa”⁶⁸.

Dentro dessa concepção de templo-atividade, Eduardo Sabbag apresenta alguns didáticos exemplos de imunidade:⁶⁹

- a) não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertencas do templo;
- b) não deve haver a incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas);
- c) não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesialístico.

Notar que as duas correntes até aqui apresentadas (*templo-coisa* e *templo-atividade*) apresentam a característica comum de limitar a imunidade ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades vinculadas a ele.

2.4.3. Templo-entidade

A Teoria Moderna (concepção do Templo-entidade) conceitua o templo como uma entidade, “na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo

⁶⁶ CARRAZZA, 2004, *op. cit.*, 688, 689.

⁶⁷ CARRAZZA, 2004, *op. cit.*, p. 689.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 196.

⁶⁹ SABBAG. 2011, *op. cit.*, p. 326.

religioso, encaradas independentemente das coisas, serviços e pessoas objetivamente consideradas”⁷⁰. Ou seja, nesta teoria, “templo de qualquer culto” é a própria igreja, a entidade religiosa.

Flávio Campos é o grande defensor e, talvez, precursor dessa teoria, a qual se fundamenta no § 4º do art. 150 – CF/88. Diz o art. 150, §4º, da CF/88:

§ 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.

Com fundamento neste § 4º, Flávio Campos extrai a teoria segundo a qual a imunidade religiosa é para a entidade que mantém o templo.

Ora, o § 4o do art. 150 limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços dos templos de qualquer culto. O templo é designado pela Constituição, assim, nitidamente, como sujeito de direito: titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços. O templo-local de culto, bem como o templo-conjunto de bens e atividades, não podem ser titulares de patrimônio. Podem ser objeto deste patrimônio (...) [também] não podem ser titulares de renda; podem ser instrumentos de geração de renda para alguém que, aí sim, será seu titular. (...) **é intergiversável que a Constituição utilizou o termo "templo" não no sentido de "local destinado a culto", nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de "igreja" enquanto "instituição religiosa"**. A conjugação dos dispositivos citados conduz à conclusão de que a imunidade é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas, e não dos "templos", enquanto locais ou conjunto de bens e atividades destinados aos cultos.⁷¹
(grifo nosso)

Nota-se que o autor não se amparou apenas na interpretação gramatical, tida como pobre pelos exegetas, pois “somente se admitirmos que a imunidade em tela é dirigida às entidades religiosas pode-se corrigir a de outra forma irremissível incompatibilidade entre a idéia de ‘templo’, tal como exposta pelos autores supra citados, e a previsão normativa do § 4º do art. 150”⁷².

Flávio Campos critica, então, os autores restritivistas, como Sacha Calmon Coelho, por não ter atinado para o fato, fixando-se apenas no vocábulo “templo”, como se nele se esgotassem os subsídios que a Constituição fornece para a interpretação da norma imunitária.

Vale lembrar que a "coisificação" do conceito de templo em Sacha Calmon Coelho é tão intensa que, significativamente, ele só analisa, em seu magistral "Direito Tributário Brasileiro", a imunidade em face do IPTU⁷³.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 327.

⁷¹ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 48.

⁷² *Ibidem*, p. 48.

⁷³ *Ibidem*, p. 50.

Roque Antônio Carrazza, também alvo de críticas de Flávio Campos, chega a mencionar o § 4º do art. 150 como parte integrante da imunidade religiosa e, portanto, elemento fundamental na sua interpretação. No entanto, na interpretação de Roque Antônio Carrazza, o referido § 4º é usado justamente para excluir as atividades por ele exemplificativamente citadas (exploração de estacionamento, venda de imagens religiosas etc.) do pálio da imunidade, alegando que estas atividades não seriam essenciais ao culto religioso⁷⁴.

Concorda com Flávio Campos o autor Aloísio Santos Júnior, para quem “o texto do § 4º do artigo em comento é que revela a amplitude do significado da expressão templo. Não fosse assim, declara, e apenas os impostos prediais estariam no âmbito de proteção da vedação constitucional ao poder de tributar. Todavia, o § 4º fala em patrimônio, rendas e serviços das entidades religiosas, e a leitura, portanto, não pode ser restritiva”⁷⁵.

Acompanhando Flávio Campos, Diva Malerbi pontifica que “são imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto (...) esta imunidade não alcança propriamente o templo, mas sim a entidade mantenedora do templo.”⁷⁶

Válido citar que são adeptos dessa corrente interpretativa os tributaristas Celso Ribeiro Bastos, José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Maria Teresa Cárcamo Lobo, Marilene Talarico Martins Ricardo Rodrigues, e outros.⁷⁷

Ressalte-se que a teoria do templo-entidade considera a imunidade dos templos como uma imunidade subjetiva, ou seja, concedida em virtude da pessoa, da entidade religiosa, e não do local ou atividade realizada.

Por isso, Wladimir Albano defende que não perde a imunidade a igreja inquilina que loca imóvel de particular para realizar o culto e, muitas vezes, não consegue livrar-se de pagar o IPTU ao município⁷⁸. Tal alegação parece correta, tanto do ponto de vista do “templo-lugar”, quanto da teoria do “templo-entidade”

Para Eduardo Sabbag, “a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos”⁷⁹. De fato, essa concepção parece-nos a mais condizente com o texto constitucional. Ela amplia o leque de

⁷⁴ *Ibidem*, p. 50.

⁷⁵ SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 157.

⁷⁶ MALERBI, Diva. *Imunidade Tributária. in: Imunidades Tributárias. Série Pesquisas Tributárias*, nº 4, co-edição CEU – Centro de Extensão Universitária e RT. 1998, p. 74.

⁷⁷ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 50.

⁷⁸ ALBANO, Wladimir Mattos. *A Imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios*, 2010. In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Edições nº 22 - Set/Out 2010, p. 28.

⁷⁹ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 328.

possibilidades de aplicação da imunidade religiosa, mas, conseqüentemente, traz questionamentos vários sobre seus limites ante a diversidade de atividades em que atuam as entidades religiosas.

3. PARÁGRAFO 4º DO ARTIGO 150 - CF: O POLÊMICO RELACIONAMENTO COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS

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

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 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.⁸⁰

No capítulo anterior foram apresentadas as diversas respostas da doutrina para a pergunta: o que significa “templo de qualquer culto”, para os fins da norma constitucional, contida na alínea “b” do artigo 150, inciso VI – CF.

Neste capítulo, examinar-se-á o § 4º do referido artigo e apresentadas as diversas e polêmicas interpretações existentes.

Em primeiro lugar, é preciso responder o que são finalidades essenciais dos templos. Tendo em vista que a organização religiosa somente é beneficiária da imunidade naquilo que diz respeito com o exercício das suas finalidades essenciais, tem-se um enorme espectro de possibilidades interpretativas, a começar pela própria definição do que seja “finalidade essencial” de uma entidade religiosa.

Outra questão polêmica que será abordada diz respeito ao que significa “o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais”. As divergências de opiniões aqui reveladas demonstram e reafirmam a característica peculiar de toda discussão que envolve religião: não há consenso.

3.1. Finalidades essenciais dos templos

Discorrendo sobre as principais finalidades das organizações religiosas, Aloísio Santos Júnior afirma que, apesar de as organizações religiosas exercitarem certas atividades instrumentais que eventualmente fogem à função religiosa, “não se deve perder de vista que a principal finalidade das organizações religiosas é o culto”. E continua: “... sem dúvida alguma, o ato de cultuar é o traço distintivo entre as organizações religiosas e todas as demais coletividades organizadas.”

Neste particular, Jônatas Machado, profundo pesquisador lusitano acerca da liberdade

⁸⁰ CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988.

religiosa, assevera: “... a *differentia specifica* verdadeiramente distintiva das confissões religiosas é o culto. Este as demarca das restantes entidades, públicas e privadas.”⁸¹

Portanto, nota-se que a atividade ou **ato de cultivar** é traço marcante de qualquer templo, como uma finalidade essencial deste. Mas a doutrina não se limita a essa atividade. Aloísio Santos Júnior acrescenta que “a despeito da centralidade que o culto possui numa organização religiosa, há diversas outras funções que também se inserem na sua finalidade essencial, entre as quais a integração social, o doutrinamento ético e o proselitismo”⁸².

Para Wladimir Albano, a finalidade essencial dos templos é bem ampla. Além das clássicas atividades religiosas, ele acrescenta:

[...] educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade às pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio às causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológicos, colégios, universidades, gráficas, entre tantos, e não podendo ser confundido ou separado o culto do templo, posto que ambos são incindíveis, já que uma vez realizado um deles o outro estará compreendido.⁸³

Nota-se que Wladimir Albano inclui diversas atividades assistencialistas como finalidade essencial dos templos. Na verdade, muitas dessas atividades até gozam de imunidade, mas têm fundamento muito menos polêmico (alínea “c” do artigo 150, inciso VI) do que a imunidade dos templos, na alínea “b”.

Yonne Dolácio de Oliveira tem uma ponderação muito inovadora e interessante sobre o tema. Para ela, a finalidade essencial depende da crença peculiar de cada seita. Diz a autora:

[...] a crença religiosa deve ser considerada no exame do caso concreto... Conforme a crença, a evangelização é finalidade essencial, possuindo mesmo natureza de culto e, portanto, desde que realizada no país, o patrimônio, renda e serviços a ela relacionados estarão imunes... Resumindo, no exame do caso concreto, penso que se deve partir do exame da crença e suas peculiaridades, das finalidades essenciais do templo, que devem ser alcançadas no país.⁸⁴

Muitos doutrinadores defendem que a finalidade essencial a que se destina a instituição religiosa “há de estar expressa nos seus atos constitutivos, para que ela ‘nasça’ no

⁸¹ MACHADO, Jonatas Eduardo Mendes. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra Editora, 1996, p. 251.

⁸² SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 160.

⁸³ ALBANO, 2010, *op. cit.*, p. 26.

⁸⁴ CASSONE, Vittorio, Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Velo Horizonte, ano 1, nº 4, p. 1-264, jul./ago. 2003, p. 42.

ordenamento jurídico e seja titular de direitos e deveres”.⁸⁵

Portanto, para esses autores, as entidades religiosas que não estão inscritas no registro civil não gozam da imunidade dos templos, tendo em vista que as relações jurídicas a que estejam envolvidas serão feitas em nome de pessoa física, como o pastor ou chefe da igreja, e não em nome da pessoa jurídica (entidade religiosa), que não existe ainda. Assim, Lael Ferreira Neto diz:

[...] as instituições religiosas que não estejam formalmente constituídas, não possuam atos constitutivos registrados, encontram-se desamparadas das garantias constitucionais, inclusive da imunidade tributária, uma vez que qualquer negócio jurídico celebrado há de ser de maneira personalíssima **com a pessoa do ministro que preside os cultos ou na pessoa de algum dos fiéis** que se predisponha a emprestar sua pessoa para celebrar negócios em prol da igreja.⁸⁶ (*grifo nosso*)

Vittorio Cassone relembra caso semelhante e levanta a questão em que os bens da igreja estão em nome de terceiros e não da pessoa jurídica de direito civil que pratica a crença religiosa e seu culto. Neste caso, concorda com Sacha Calmon Coelho (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário, p. 355), para quem “... no caso não há que falar de imunidade de templo de qualquer culto e suas finalidades essenciais.”⁸⁷

Sacha Calmon Coelho reforça que “... aí já não se trata de imunidade dos templos de qualquer culto (que, aliás, devem ser de pessoas jurídicas de Direito Civil, como tais registrados no ofício próprio)”.⁸⁸

Lael Ferreira Neto pondera que as finalidades essenciais dos templos despersonalizados (não registrados) “seriam aquelas que o senso comum reconhece como finalidade de uma igreja, ou seja, a mera profissão de fé e celebração de cultos”. Interessante notar que, para outros autores, as finalidades essenciais dos templos serão sempre e somente essas, mesmo para os templos personalizados (igreja com registro civil).

Os professores Ives Gandra Martins e Yonne Dolácio de Oliveira concordam que as finalidades essenciais do templo serão buscadas no seu estatuto e, como tal, “registrado o ato constitutivo, e suas alterações, no registro civil das pessoas jurídicas, de conformidade com a lei.”⁸⁹

Vittorio Cassone ensina que as entidades religiosas têm personalidade jurídica de direito privado, enquadrando-se no conceito de “associação”, as quais são entidades sem fins

⁸⁵ FERREIRA NETO, 2010, *op. cit.*, p. 10.

⁸⁶ FERREIRA NETO, 2010, *op. cit.*, p. 10.

⁸⁷ CASSONE, 2003, *op. cit.*, p. 43.

⁸⁸ COELHO, 2005, *op. cit.*, p. 304.

⁸⁹ CASSONE, 2003, *op. cit.*, p. 43.

econômicos e cujo estatuto deve conter obrigatoriamente as suas finalidades. Relacionado ao tema, têm-se os seguintes dispositivos do Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406, de 10.01.2002), em especial o art. 45 — o qual estabelece que a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo — e o art. 54, inciso I (que determina a obrigatoriedade de especificar as finalidades no Estatuto das associações):

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

- as associações;
- as sociedades;
- as fundações.

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a **inscrição do ato constitutivo no respectivo registro**, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. O artigo 45:

(,,)

Art. 53. Constituem-se as **associações** pela união de pessoas que se organizam **para fins não econômicos**.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 54. Sob pena de nulidade, **o estatuto das associações conterá:**

- I - a denominação, **os fins** e a sede da associação;
- II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

(...)

Art. 55. Os associados devem ter iguais direitos, se o estatuto não dispuser o contrário. (*grifo nosso*)

Discorrendo sobre a importância do registro da entidade religiosa para fins de imunidade, Lael Ferreira Neto afirma que:

[...] a previsão das finalidades essenciais da Igreja, em seus atos constitutivos, delimita o alcance que a profissão de fé propalada busca atingir, e a imunidade tributária garante que esse objetivo seja atingido sem a intervenção do Estado e sem a concorrência de outras denominações religiosas mais abastadas, que nitidamente poderiam arcar com os ônus tributários sem prejuízo das obras necessárias à realização do mister religioso.⁹⁰

Para as instituições religiosas personificadas, com seus atos constitutivos devidamente registrados, o referido autor enfatiza que “as finalidades essenciais são aquelas devidamente expressas em seus atos constitutivos, elevadas à categoria de essenciais pelos seus fundadores, que irão nortear as atividades da instituição e a doutrinação de fé dos seguidores”.⁹¹

Nessa proposta bastante radical sobre o que seriam, assim, as finalidades essenciais

⁹⁰ FERREIRA NETO, 2010, *op. cit.*, p. 9.

⁹¹ *Ibidem*, p. 11.

dos templos, “tudo aquilo que for previsto nos atos constitutivos da instituição religiosa, como funções essenciais, é alcançado pelos benefícios e garantias da imunidade tributária, relativamente aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços”.⁹²

Deste modo, a “... criação de produtoras, gráficas, editoras, comércios de material exclusivamente religioso, agremiações religiosas, nas dependências do templo ou edifícios anexos por acepção teleológica”, desde que previstas no Ato Constitutivo da igreja, “... imunizam o patrimônio, a renda e os serviços relativamente a esses estabelecimentos, posto que vinculados às finalidades essenciais da instituição religiosa.”⁹³

Importante salientar que, para o autor:

[...] todo o tipo de atividade produtiva aqui mencionada há de ser voltada **exclusivamente para material de cunho religioso**, não podendo ocorrer concorrência desleal com a atividade econômica laica, bem como toda a renda auferida há de ser revertida para o desenvolvimento da atividade-fim a que a instituição religiosa se destina.⁹⁴ (*grifo nosso*)

Em resumo, apesar de Lael Ferreira Neto defender a liberdade de escolha que os fundadores da seita têm para definir as suas finalidades essenciais, somente gozam de imunidade as atividades essenciais que têm natureza nitidamente espiritual ou de promoção da religião.

É possível depreender desse entendimento, o qual realça a importância da **natureza** da atividade, que a locação de imóveis não teria imunidade (atividade puramente laica), mas uma gravadora de música religiosa, uma gráfica para impressão de seus materiais ou uma rádio para divulgação da mensagem da entidade, desde que previstos no Ato Constitutivo, poderia ser imune aos impostos.

Conceito bem mais conservador tem o ministro Carlos Velloso, para quem as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto são as relacionadas com as orações e com o culto propriamente. Somente o que estiver relacionado com o templo, dentro do conceito de templo-LUGAR, estaria imunizado.⁹⁵

Ricardo Rodrigues, um autor extremamente restritivista, delimita melhor a interpretação do Ministro Velloso. Para Ricardo Rodrigues:

[...] a essencialidade diz com aquilo que é indispensável, inafastável, necessário, fundamental, imprescindível, que está na essência, aquilo sem o que não seria

⁹² *Ibidem*, p. 11.

⁹³ *Ibidem*, p. 11.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 11.

⁹⁵ RE 325.822. Voto do Ministro Carlos Velloso.

possível atingir o fim. O fim é a preservação do culto e da livre prática da atividade religiosa. Por isso a imunidade é restrita ao que for essencial, indispensável, imprescindível para tal fim.⁹⁶

Neste pensamento minimalista, segundo Ricardo Rodrigues, “o que for voltado à prática religiosa no intuito de favorecer, fortalecer, contribuir para o seu exercício, mas não for essencial, não está imune”.

A propagação da fé religiosa, a criação de novos templos e outras atividades que fogem daquilo que é estritamente necessário à manutenção da atividade religiosa, embora sejam lícitas e aceitas no contexto constitucional atual, não estão acobertadas pela regra imunitária.⁹⁷

Observa-se que, para Ricardo Rodrigues, as finalidades essenciais dos templos são exatamente o culto e tão-somente o mínimo necessário para que este se realize. Mesmo as atividades diretamente ligadas ao culto podem sofrer limitação para fins de imunidade e as atividades indiretamente vinculadas não estão amparadas pela imunidade religiosa.

Deste modo, quanto às atividades que possuem alguma repercussão econômica, Ricardo Rodrigues explicita que dificilmente serão consideradas como finalidade essencial do templo. Isto porque, “as finalidades essenciais do culto, via de regra, não são atividades econômicas ou, se forem, são economicamente irrelevantes a ponto de merecer proteção”.⁹⁸

Apesar de concordar que a finalidade essencial de um templo não pode ultrapassar as atividades de natureza religiosa, penso que não se restringe tão somente ao culto em si, mas inclui atividades que, a depender de cada crença, são indispensáveis à realização da missão espiritual ou razão de ser da seita, tais como o doutrinamento e proselitismo característicos do cristianismo.

3.2. Patrimônio, renda e serviços relacionados: correntes interpretativas (parágrafo 4º)

Uma vez apresentada a diversidade conceitual para o termo “finalidades essenciais”, tem-se agora o grande desafio de definir o que significa patrimônio, renda e serviço **relacionados** a essas finalidades.

Preliminarmente, deve-se, aqui, apresentar duas espécies de imunidades: vinculada e relacionada.

a) imunidade vinculada: está prevista no art. 150, VI, "a", e § 2º, da CF, atrelando-se, assim, aos casos próprios da imunidade recíproca, quer aqueles previstos na alínea "a", quer aqueles próprios das autarquias e fundações públicas. Esta

⁹⁶ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 83.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 84.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 75.

imunidade, dita "vinculada", sendo mais restrita, refere-se aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o serviço, diretamente explorados;

b) imunidade relacionada: está prevista no art. 150, VI, "b" e "c", e § 4º do texto constitucional, afinando-se com a imunidade religiosa e com a imunidade condicionada (alínea "c").⁹⁹

Como se pode ver, a imunidade vinculada é diferenciada porque, além de referir-se à imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea "a"), exige o aproveitamento **direto** do patrimônio, da renda e do serviço. Abrange, portanto, apenas os bens necessários para poder funcionar (ex.: o prédio de instalação, os bens móveis etc.). Vale notar, também, que essa imunidade está bastante afinada com a corrente restritivistista, que será discutida adiante.

A imunidade dita relacionada acaba "... sendo mais ampla, refere-se aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o serviço, **direta ou indiretamente** explorados".¹⁰⁰

Observa-se que tudo depende do que se entende por imunidade relacionada, até onde pode chegar esse conceito, o que ele alcança, distanciando-se da finalidade qualificada como essencial, já que a imunidade relacionada abrange, neste entendimento, tanto as atividades relacionadas diretamente, como também as indiretamente relacionadas com as finalidades essenciais.

Flávio Campos, grande estudioso do tema, ensina que, dentre as interpretações existentes:

[...] podemos identificar, fundamentalmente, duas correntes de pensamento que divergem quanto à amplitude do alcance da norma:

a) a primeira, que chamaríamos **restritiva**, exige que o patrimônio, as rendas e os serviços em questão tenham origem nas atividades essenciais da entidade e se destinem à sua manutenção;

b) a segunda, a que chamaríamos **ampliativa**, admite que as entidades imunes possam prestar serviços, auferir rendas e adquirir patrimônio através de atividades outras que não as suas "essenciais", desde que não haja, na espécie, violação ao princípio da livre concorrência e que os recursos assim obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção das atividades.¹⁰¹

A seguir serão analisadas essas duas correntes de interpretação.

3.2.1. A interpretação restritiva (pró-fisco)

Os autores que agora serão identificados como restritivististas defendem que a imunidade tributária não incide sobre a renda obtida por meio de negócios jurídicos onerosos. Nessa linha, Francisco de Assis Alves sustenta que "a tributação incide sobre as rendas

⁹⁹ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 331.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 331.

¹⁰¹ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 91.

decorrentes de prédios alugados, de terrenos arrendados para estacionamento, de atividades comerciais, como venda de licores e de artigos sacros”, porquanto estas não são funções essenciais de nenhum culto religioso, e, por esse motivo, sobre estes ganhos deverá incidir o imposto sobre a renda, mesmo que esses ganhos sejam utilizados em benefício do próprio culto.¹⁰²

Para Aloísio Santos Júnior, atividades lucrativas não podem ser, a princípio, consideradas essenciais e nem pela via do relacionamento ser imunes a impostos. Por isso diz:

[...] há inúmeras atividades que somente desprezando o sentido teleológico do texto constitucional poderiam ser catalogadas como realizadoras das finalidades essenciais das organizações religiosas. Com efeito, as finalidades institucionais próprias de uma organização religiosa, em princípio, não se realizam por meio da atividade comercial, industrial ou qualquer outra que vise à obtenção de lucro para os seus empreendedores, nem a atividade político-partidária.¹⁰³

Nessa mesma linha tem-se Aliomar Baleeiro. Apesar de ser ferrenho defensor de um conceito amplo para templo, como visto em capítulo anterior, sempre se manifestou contra a imunidade para atividades com fins econômicos.¹⁰⁴

Deste modo, “... permite-se que o local em que o culto se realize e seus anexos inerentes, as rendas decorrentes dele e os serviços relacionados ao mesmo, desde que atrelados às suas finalidades essenciais, são imunes”.¹⁰⁵ Por outro lado, completa Ricardo Rodrigues:

[...] o bem, móvel ou imóvel, que não corresponda às finalidades essenciais do culto, ainda que locado e com renda destinada a sua manifestação, não é imune, posto que está fora do estrito contexto em que prevê a regra imunizante. De igual modo se aplica o raciocínio às aplicações financeiras, que são atividades econômicas totalmente desvinculadas do culto.¹⁰⁶

Comunga da mesma interpretação Kiyoshi Harada, para quem se um prédio de propriedade de qualquer igreja não estiver sendo utilizado para fins religiosos, há sujeição ao IPTU, não importando saber se o produto do aluguel desse prédio está ou não sendo aplicado na consecução de finalidade religiosa.

A interpretação ampla, que se costuma dar ao princípio da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se constitui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos vem acirrando a luta entre as seitas [...] Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de

¹⁰² SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 164.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 160.

¹⁰⁴ BALEEIRO, 2010, *op. cit.*, p. 503.

¹⁰⁵ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, 91.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 97.

dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.¹⁰⁷

No mesmo sentido, o respeitado tributarista Roque Antônio Carrazza declara:

[...] a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamentos, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais.¹⁰⁸

Neste momento, é importante observar que para todos os autores acima citados, são imunes tão-somente as atividades relacionadas **diretamente com o culto**. O que não corresponder a isso — isto é, as atividades relacionadas a ele indiretamente — está fora do alcance do benefício constitucional. Assim, tem-se um entendimento o qual vincula o termo “relacionada” a partir da NATUREZA do patrimônio, renda ou serviço pertencente ao templo, não tendo importância a DESTINAÇÃO dada ao patrimônio, renda ou serviço.

Roque Antônio Carrazza, porém, faz a seguinte ressalva permissiva:

[...] as vendas no recinto do templo de objetos coligados ao culto, como velas, água benta, óleos consagrados, imagens sacras, vestes e emblemas religiosos, estariam abarcados pela imunidade. Na mesma situação estariam os **livros religiosos, catecismos, estampas sagradas, revistas de formação cristã, santinhos** comercializados no interior dos templos.¹⁰⁹ (*grifo nosso*)

O autor vai adiante. Além do IPVA sobre veículo comprovadamente utilizado para a catequese ou serviços do culto estar afastado pela imunidade, afirma que também estariam protegidas as aplicações financeiras das rendas provenientes de doações dos fiéis, ".porque, preservando o patrimônio da igreja, garantem melhor o culto religioso."¹¹⁰

Ricardo Rodrigues, por sua vez, não concorda com tais ressalvas feitas por Roque Antônio Carrazza. Para ele, o autor comete uma grave incoerência no seu pensamento.

É incoerente admitir que um investimento em ações na bolsa de valores, por exemplo, seja atividade compatível com as finalidades essenciais do culto, ainda que o montante investido provenha do culto. Logo, acréscimo patrimonial decorrente do investimento em aplicações financeiras é perfeitamente enquadrável como fato gerador do Imposto de Renda.¹¹¹

¹⁰⁷ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14ª edição, São Paulo, Adas. 2005, p. 293.

¹⁰⁸ CARRAZZA, 2004, *op. cit.*, p. 689.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 20ª edição, revista, ampliada e atualizada, editora Malheiros, 2003, p.665.

¹¹⁰ CARRAZZA, 2003, *op. cit.*, p.665.

¹¹¹ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 62.

Fabrcio Soller é outro restritivista. Para ele:

[...] por se tratar de uma imunidade de proteção, somente os atos estritamente religiosos estarão abarcados pela imunidade. Os demais atos (não religiosos), tais como a locação de imóveis ou a aplicação de dinheiro no mercado financeiro, não estão abrangidos pela imunidade, ainda que os rendimentos obtidos com essas atividades revertam integralmente para as finalidades da entidade religiosa.¹¹²

Ao discorrer sobre o tema, Hugo Machado faz interessante ponderação acerca da inexistência de imunidade para os entes federados, quando estes exploram atividades econômicas. Assim, como entidades politicamente inferiores, discorda que as entidades religiosas possam gozar de imunidades quando exercitam semelhantes atividades. E adverte: “... tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas”.¹¹³

No entanto, Hugo Machado considera imune a locação “eventual” de imóveis:

Há quem sustente que os imóveis alugados e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso.¹¹⁴

Novamente Ricardo Rodrigues aponta uma patente contradição, agora em Hugo Machado, pois, ao mesmo tempo em que admite que a locação de imóveis seja atividade econômica que nada tem a ver com o culto, abre uma exceção para os casos de locação eventual, desde que a renda seja destinada para o culto.¹¹⁵

Nesse aspecto, importantes as considerações do extraordinário e saudoso jurista Pontes de Miranda, ao comentar o dispositivo da imunidade religiosa na então Constituição de 1967.

[...] o que é vendido, sem intuito mercantil, e não constitui renda desviável do templo, não é tributável. 'Aliter', se desviável, porque a renda só é imune por ser pertença do templo. Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis.¹¹⁶

Valiosa, para os dias atuais, é a reflexão final que faz Pontes de Miranda, ao dizer: “[...] não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem

¹¹² SOLLER, 2004, *op. cit.*, p. 139.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 2010, p. 304.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 304.

¹¹⁵ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 61.

¹¹⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t II., p. 425.

à espiritualidade, a porção em xeque e risco.”¹¹⁷

Talvez as interpretações criminosas que não contribuem para a espiritualidade possam ser traduzidas na ampliação demasiada da imunidade dos templos, quando concede as benesses da imunidade em atividades seculares de índole puramente econômica, com a qual se permita configurar abjeta concorrência desleal em nome de uma possível reversão da renda para o culto.

3.2.2. A interpretação extensiva/ampliativa (pró-templos)

Em primeiro lugar, importante frisar que a interpretação atualmente usada pelo Supremo Tribunal Federal é a extensiva ou ampla. Muitos autores, entretanto, já manifestavam uma posição extensiva de interpretação.

Analisando a imunidade vinculada (§ 3º do art. 150-CF) frente à imunidade relacionada (§ 4º do mesmo artigo), Luciano Amaro diverge de Hugo Machado e afirma que:

[...] não há, em relação aos templos e às entidades mencionadas na alínea c, previsão análoga à do § 3º (que exclui da imunidade recíproca a "exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário"). Uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de renda.¹¹⁸

Contra a interpretação restritiva, normalmente fundamentada em uma limitação do termo “relacionado” apenas a uma relação DIRETA com as finalidades essenciais, Yonne Dolácio de Oliveira levanta-se para ponderar, com muita sensatez e propriedade, o seguinte:

A Constituição teria limitado essa imunidade? **Ao contrário, alargou sua abrangência** que, agora, compreende o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com o templo e suas finalidades essenciais. (...) cumpre saber o que está relacionado com as finalidades essenciais do templo. **Note-se que a Constituição não disse vinculado** (vocábulo utilizado na imunidade das autarquias e fundações públicas do § 2º do art. 150) e tem sua razão.

Não parece ter se referido à relação, vínculo jurídico e, sim, à relação no sentido gramatical de ligação, **referência que pode ser direta ou indireta**, do patrimônio, renda ou serviços às finalidades essenciais do templo.¹¹⁹ (*grifo nosso*)

No mesmo sentido, Flávio Campos apresenta abalizada reflexão contra a tentativa dos restritivistas de igualar finalidade essencial com as atividades a elas relacionadas.

Ora, a Constituição não imuniza apenas as atividades essenciais, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com estas atividades. Evidentemente, não se confundem as atividades essenciais da instituição religiosa com os serviços a

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 425.

¹¹⁸ AMARO, 2009, *op. cit.*, p. 154.

¹¹⁹ OLIVEIRA. Yonne *apud* CASSONE, 2003, *op. cit.*, p. 42.

elas relacionados. Não se cuida de relação de um objeto com ele mesmo, mas de relação entre objetos distintos.¹²⁰

Vittorio Cassone é outro que discorda de o parágrafo 4º representar uma limitação à imunidade dos templos. Para ele, com esse parágrafo a Constituição não limita a imunidade quanto aos impostos (que, a rigor, esclarece), mas limita em relação ao patrimônio, renda e serviços não relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas¹²¹.

Grande defensora da interpretação ampliativa, Regina Helena Costa assevera que:

[...] se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo, parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.¹²²

Para essa estimada professora de Direito Tributário, portanto, "é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional"¹²³

Cláudio Borba é outro autor atrelado à corrente ampliativa. Para ele:

[...] ao analisarmos a doutrina e a jurisprudência, chegamos à conclusão de que a restrição ao gozo da imunidade prevista no parágrafo 4º do art. 150 considera finalidade essencial não somente aquelas previstas no estatuto do templo, mas também qualquer uma que vise, corrobore ou contribua com a manifestação da religiosidade. Desta forma, os referidos imóveis de propriedade do templo, se utilizados para finalidades que não são essenciais previstas em seus estatutos, mas que visam atingir suas finalidades essenciais, não perdem a imunidade.¹²⁴

Nessa mesma corrente interpretativa, encontra-se Oswaldo Saraiva Filho. O autor ressalta a importância da destinação da renda, ao dizer:

Não se amparam, todavia, sob o manto dessa imunidade os imóveis distintos, com características próprias, separados dos prédios dos templos, e deles não representando acessórios e bens da instituição religiosa não afetados ao templo, desde que, em ambos os casos as correspondentes rendas não sejam carreadas para ajudar a manter o templo e o culto, como lotes vagos isolados, os utilizados com fins apenas econômicos ou mercantis, como prédios alugados ou terrenos arrendados para estacionamento, emissoras de rádio e televisão, etc., quando as rendas respectivas forem desviadas da atividade fim da instituição religiosa e até mesmo as obtidas no próprio culto, mas, em todo caso, aplicadas a outros fins, dentro ou fora do país, por força do disposto no art. 150, § 4.º da CF/88.

Em caso contrário, como têm evoluído a doutrina e a jurisprudência, todos esses bens, rendas e serviços, direta ou indiretamente aplicados com a finalidade de manter o templo e o culto, estão imunes.¹²⁵ (*grifo nosso*)

¹²⁰ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 50.

¹²¹ CASSONE, 2003, *op. cit.*, p. 43.

¹²² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 159.

¹²³ *Ibidem*, p. 160.

¹²⁴ BORBA, Cláudio. *Direito tributário I: Constituição Federal: a competência tributária, suas espécies, características e limitações*. Volume 1, 2007, p. 93.

¹²⁵ SARAIVA FILHO, 2008, *op. cit.*, p. 186.

Wladimir Albano defende, inclusive, imunidade para o rendimento de aplicações financeiras feitas pelas igrejas, ao dizer que:

[...] não decorre imposto sobre os seus rendimentos, investimentos ou aplicações, uma vez que seja provado serem reutilizados em prol da continuidade e expansão da atividade religiosa, dentro de seus preceitos fundamentais e suas finalidades essenciais.¹²⁶

Neste sentido, manifestou-se o STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 939-DF -, quando manteve a imunidade em relação ao IPMF (Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) sobre aplicações financeiras das entidades religiosas¹²⁷.

Flávio Campos ressalta que, tendo em vista que o § 4º em foco abrange não só os templos mas também todas as entidades elencadas na alínea “c” (entidades assistenciais, educacionais etc.), a doutrina já progrediu muito nesse tema. Ainda, a respeito do alcance da imunidade relacionada:

[...] aqui já contamos com base conceitual amplamente trabalhada, discutida e rediscutida pela doutrina e pela jurisprudência pátrias com muito mais detalhe e profundidade... Isto porque também a imunidade dos partidos políticos, dos sindicatos, das entidades assistenciais e de educação, prevista na alínea "c" do art. 150, VI, da CF/88, é limitada pelo § 4º do art. 150 da CF/88, em idênticos termos, e quanto ao assunto muito já se escreveu.¹²⁸

A título de exemplificação, o autor cita o XXIII Simpósio de Direito Tributário, do qual resultou a publicação da obra "Imunidades Tributárias", coletânea em que quarenta e seis dos mais destacados tributaristas brasileiros puderam responder à pergunta: “Como interpretar a expressão 'rendas relacionadas com as finalidades essenciais' enunciada no § 4º do art. 150 da CF/88?”¹²⁹

Interessante, também, é a interpretação que Marco Aurélio Greco dá ao § 4º em foco. Para ele, “... para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa sua aplicação (no país, na finalidade essencial etc.), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais”¹³⁰.

¹²⁶ ALBANO, 2010, *op. cit.*, p. 26.

¹²⁷ SOLLER, 2004, *op. cit.*, p. 114, 115.

¹²⁸ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 51.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 51.

¹³⁰ GRECO *apud* COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 159.

Portanto, para Greco, a imunidade se dá não pela destinação do bem ou renda para a finalidade essencial, mas sim com base na origem da renda em uma atividade essencial. De acordo com essa interpretação, portanto, depreende-se que a renda de dízimos e as ofertas aplicadas em comércio e indústria laicos até poderiam ser imunes.

Nota-se, portanto, a diversidade de interpretações que se tem para o inovador § 4º do art. 150, mesmo dentro de uma corrente ampliativa.

Valiosas são as palavras do saudoso jurista Geraldo Ataliba, quando ressaltava que o óbvio é comumente olvidado e declarava:

[...] é de clareza hialina, ostensiva mesmo, a circunstância de que a eficácia da norma constitucional imunizante somente terá lugar se e quando existirem bens ou rendas e, tratando-se de serviços, se e quando esses proporcionarem receitas.¹³¹

Ou seja, só faz sentido falar em imunidade dos templos quando esses realizam atividades relacionadas que sejam geradoras de renda. Para os atos gratuitos do culto (adoração, pregação etc.) e seus ritos (batismo, casamento etc.) não faz sentido falar em imunidade tributária, pois estes, exceto pelas doações, não geram receita.

¹³¹ BORBA, 2007, *op. cit.*, p. 93.

4. POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RE 325.822

4.1. RE 325.822

Foi no julgamento do RE 325.822 que o Supremo Tribunal Federal (STF) consagrou o entendimento de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrangeria a vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. A seguir, tem-se a transcrição do 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, 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 provido¹³².

Neste Processo, a recorrente (Mitra Diocesana de Jales) alegava que a imunidade deveria alcançar todos os imóveis de sua propriedade, não apenas os prédios destinados aos cultos, uma vez que os imóveis alugados destinavam-se à arrecadação de fundos para ajudar a garantir a sustentação da sua missão religiosa.

Ao julgar Recurso Extraordinário, a Corte decidiu que a imunidade tributária também alcança lotes vagos e prédios comerciais pertencentes às entidades religiosas que estavam sendo locados, reformando acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) que entendera legítima a cobrança de IPTU sobre tais imóveis sob o fundamento de que a imunidade somente alcançaria os templos em que são realizadas as celebrações religiosas e as dependências que servem diretamente a estes fins.

Antes de o recurso ir ao Plenário do STF, o Ministro Ilmar Galvão, relator, proferiu voto no sentido do seu não conhecimento. Mas, em Plenário, o entendimento do relator não

¹³² STF - Recurso Extraordinário nº 325.822-SP, Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 18.12.2002, Publicado no DJ: 03.02.2003.

prevaleceu, ficando vencidos, também, os Ministros Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

O condutor da divergência e relator para o acórdão foi o Ministro Gilmar Mendes, acompanhado pelos Ministros Moreira Alves, Nelson Jobim, Marco Aurélio, Maurício Corrêa, Sydney Sanches e Celso de Mello. O placar final ficou, portanto, 7 Ministros a favor da recorrente e 4 Ministros contra.

Para o relator do RE, o Ministro Ilmar Galvão, “seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, 'lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’”. Adepto da interpretação “templo-atividade”, o relator alegava que a imunidade dos templos alcança apenas o local destinado ao culto, seus anexos, e as rendas e serviços diretamente relacionados ao culto, não compreendendo, portanto, os imóveis locados não utilizados para o culto, ainda que a renda obtida fosse destinada para os fins da entidade religiosa.¹³³

Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie também adere a uma visão restritiva do conceito de templo para, da mesma forma, afastar tudo o que nele não se insere ou não tem ligação direta. Acrescentou que é possível, sim, haver a imunidade de imóveis locados de propriedade da entidade religiosa, porém o regime a ser observado não seria mais o da alínea “b”, mas “c”.¹³⁴

Voto condutor da divergência e vencedor foi o do Ministro Gilmar Mendes, redator do Acórdão, o qual se baseou em boa medida nas citações e argumentos do jurista e, por sinal, advogado da recorrente, Ives Gandra Martins.

Entre os referidos argumentos, estão a equiparação entre as alíneas “b” e “c”, com fundamento no § 4º, do art. 150, VI, o que havia sido previamente defendido pelo Ministro Moreira Alves; e a questão da análise da concorrência desleal para fins de atribuir ou não a imunidade.

Comentando tal decisão paradigmática, Helenilson Cunha Pontes afirma que o STF, ao invés de focar na natureza do bem (interpretação estrutural), acabou por adotar uma interpretação funcional da norma constitucional, fundada na destinação dada ao bem ou renda. Tem-se, então, os esclarecedores comentários do referido autor:

Na visão do Supremo Tribunal Federal, ao se referir a 'patrimônio, renda ou serviços', o artigo 150, § 4º (que se remete ao inciso VI, alínea b, do mesmo artigo, onde está a imunidade dos templos) acabou por conferir uma conotação ampliada ao

¹³³ RE 325.822-SP: Voto do(a) Ministro(a).

¹³⁴ RE 325.822-SP: Voto do(a) Ministro(a).

sentido da imunidade tributária religiosa, apoiando-a não mais no sentido da palavra 'templo', mas na destinação que a entidade religiosa dará ao seu patrimônio, renda ou serviços.

Ao invés de interpretar a imunidade tributária religiosa sob uma visão estrutural (onde o importante é a natureza do bem, do rendimento ou manifestação de capacidade contributiva), adotou o Supremo Tribunal Federal uma interpretação funcional da norma constitucional imunizante, onde o ponto central reside na destinação da renda ou do bem às finalidades essenciais da entidade religiosa”¹³⁵.

Diante do exposto, é possível observar que a interpretação conferida pelo STF poderia, à primeira vista, redundar numa ampliação incomensurável do alcance da imunidade tributária, permitindo até que a organização religiosa explorasse atividades comerciais, desde que o lucro fosse revertido para o atendimento das finalidades essenciais da instituição.

No entanto, como bem alerta Aloísio Santos Júnior, não se pode ignorar o contexto em relação ao qual foi proferida a decisão da Corte, qual seja, a de locação de imóveis. Assim, diz o autor, que não se pode vislumbrar no entendimento cristalizado pela Corte, um estímulo à atividade comercial das organizações religiosas, pois, “não há aí uma interpretação extensiva, mas sim uma interpretação que harmoniza dois dispositivos que se completam e que só podem ser lidos em conjunto: o inciso VI, alínea b, do artigo 150 e o § 4º do mesmo artigo”¹³⁶.

Vittorio Cassone é outro autor que dá apoio à interpretação do STF, conforme se segue:

Obviamente, tantos os imóveis contíguos à Paróquia, que servem à prática de tais ações, quanto as rendas obtidas, quer por doação, quer de estacionamento ou aluguel, são meios para atingir tais fins estatutários, sendo-lhes assegurada a imunidade tributária, tal como vimos pela jurisprudência do STF¹³⁷.

Curioso é o fato, trazido por Oswaldo Saraiva Filho, de que a jurisprudência do STF a respeito da imunidade religiosa, com base na Constituição de 1946, já foi mais restritiva:

Templo. Liberdade de culto. Intributabilidade, Inteligência restritiva. Inadmissibilidade da extensão a terreno anexo a igreja. Aplicação do art. 31, 5, letra “b” da CF/46. A imunidade tributária sobre templos de qualquer culto é restrita à igreja, isto é, seu edifício e dependências e não se estende, portanto, aos seus desdobramentos com características próprias, isolados

¹³⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *Imunidade dos templos*. O Liberal, Belém do Pará, 26 jul. 2005. *apud* SANTOS JUNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 168, 169.

¹³⁶ SANTOS JUNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 169.

¹³⁷ CASSONE, 2003, *op. cit.*, p. 53.

daquela, como seja um lote de terreno contíguo vazio.(ver RE 21.826-DF, Relator Ribeiro da Costa, Julgamento: 02.07.1953)¹³⁸.

Regina Helena Costa também adere ao posicionamento da Corte Suprema (RE 325.822). Quanto à polêmica da exploração comercial de bens da igreja, aquela autora entende que, sendo a renda auferida por meio de atividades atípicas, “como a locação de imóveis, mas destinadas à consecução delas, haveria a incidência da regra imunitária”¹³⁹.

No mesmo sentido, tem-se Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, ao destacar que “são tributáveis os imóveis alugados e as rendas pertinentes, salvo se comprovado que as rendas auferidas são aplicadas no desempenho das finalidades essenciais da instituição”¹⁴⁰.

Neste sentido, Oswaldo Saraiva Filho assim destaca:

Portanto, estando os imóveis de propriedade de instituições religiosas alugados, mesmo para que neles sejam exploradas atividades mercantis pelos locatários, ou utilizados para fins comerciais, a imunidade aos impostos sobre a renda e sobre a propriedade predial e territorial urbana, em regra, deve prevalecer, pelo menos enquanto perdurar a ótica extensiva da imunidade da novel jurisprudência do STF, que vem se assentando, de qualquer modo, desde que as rendas decorrentes das respectivas locações ou utilizações sejam utilizadas nos templos e nos cultos religiosos, e que não favoreça ao abuso do poder econômico, com quaisquer tendências de dominação de mercados, de concorrência desleal e de aumento arbitrário dos lucros (arts. 170, caput, IV, e 173, § 4.º da CF/88)¹⁴¹.

Apesar da interpretação bastante ampla dada pelo STF, tem-se alguns condicionamentos que deverão ser respeitados para concessão da imunidade, conforme exposto nas linhas a seguir.

4.2. Requisitos elementares

Eduardo Sabbag especifica que a expressão “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas” impõe os seguintes desdobramentos interpretativos, como requisitos elementares¹⁴²:

1º Requisito elementar: é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos

¹³⁸ SARAIVA FILHO, 2008, *op. cit.*, p. 188.

¹³⁹ COSTA, 2006, *op. cit.*, p.159, p. 160.

¹⁴⁰ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Tributário. 19ª edição, Rio de Janeiro, Renovar. 2006, p. 254.

¹⁴¹ SARAIVA FILHO, 2008, *op. cit.*, p. 187.

¹⁴² SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 331.

institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante. Exemplo: renda de aluguéis de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja; renda da comercialização de objetos sacros vertida para os propósitos religiosos etc.

Permita-se, aqui, discordar do autor no sentido de que seja necessário a destinação “integral” para “consecução dos objetivos institucionais da Igreja”. O problema é que se reinvestir tudo na finalidade essencial da igreja, como determina Eduardo Sabbag, não sobra nada para reinvestir na atividade conexa (como, por exemplo, para manutenção dos imóveis alugados; para expansão do negócio; para fazer reserva de emergência). Portanto, é preciso manter na atividade conexa uma parte da renda obtida, necessária à manutenção e desenvolvimento da atividade. É por isso que mais adiante faço proposta de imunidade, também, não integral da renda obtida nas atividades conexas.

2º Requisito elementar: 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 imunidade tributária, 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*”.

4.2.1. Destinação

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.¹⁴³ (*grifo nosso*)

No julgamento do RE 325.822, o então Presidente da Corte, Ministro Marco Aurélio, muito claramente se manifestou: “... os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio

¹⁴³ Constituição Federal de 1988.

templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, [...] havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade”¹⁴⁴.

No mesmo sentido, têm-se as seguintes decisões do STF:

Limitações constitucionais ao poder de tributar. Imunidade. Entidade beneficente. IPTU. O Tribunal a quo seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma **entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária** prevista no art. 150, VI, c, da CF/1988, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município. Recurso extraordinário não conhecido”. do acórdão da 1ª T. do STF, no RE 345.830/MG , DJU 08.11.2002, p. 42). *(grifo nosso)*

“Instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Imóveis. **Escritório e residência de membros**. 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 CF/1988”. (RE 221.395, DJU 12.05.2000)¹⁴⁵. *(grifo nosso)*

Note-se que, neste último julgado, o STF chegou a ponto de conferir a imunidade em relação a imóveis destinados a escritório e residência de membros, para que o patrimônio e a renda de tais entidades não fossem onerados com a incidência de impostos.

Embora discutível, tal decisão poderá ser estendida para as entidades religiosas em virtude da equiparação havida entre as alíneas “b” e “c”, preconizada no RE 325.822.

É o que se confirma com a decisão do STF no sentido de imunizar imóvel que, embora não usado diretamente para as finalidades essenciais de culto da igreja, era utilizado como sede administrativa, tudo pelo viés da destinação do patrimônio ou renda para aquelas finalidades. O Voto da Relatora Ministra Ellen Gracie deixa clara a posição do STF:

1. Reconsidero a decisão de fls. 85/86 por restar afastado, na espécie, o óbice da Súmula STFnº279.
2. No mérito, entretanto, não merece prosperar o recurso porque o acórdão recorrido, ao decidir que "não está imune do pagamento do IPTU o imóvel onde se pratica efetivamente o culto religioso, **mas também a sua sede administrativa que está ligada a essa finalidade religiosa, pois que não têm fins lucrativos, mas apenas visa o desenvolvimento e a organização da atividade religiosa** (fls. 132), está em consonância com o Plenário desta Corte que, ao julgar o RE 325.822, rel. Min. limar Galvão, por maioria de votos, DJ de 14/05/04, concluiu que a imunidade

¹⁴⁴ RE 325.822, voto do Ministro Marco Aurélio.

¹⁴⁵ SARAIVA FILHO, 2008, p. 186, 187.

prevista no art 150, VI, b, da Constituição abrange os prédios destinados ao culto, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

3. Nego seguimento ao agravo. ")¹⁴⁶ (*grifo nosso*)

Em outro julgado, sempre condicionada à destinação da renda obtida, o STF concedeu imunidade do ISS na exploração de estacionamento:

Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”, da Constituição. Instituição de assistência social. Exigência de Imposto sobre Serviço calculado sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos no pátio interno da entidade. Ilegitimidade. **Eventual renda auferida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade** prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.¹⁴⁷ (*grifo nosso*)

Entre as diversas concepções do termo “**relacionado** com as finalidades essenciais”, é possível depreender, das opiniões dos diversos autores aqui apresentados, que se interpreta o § 4º com base nas seguintes óticas:

- **natureza** do bem ou renda: é o caso da interpretação estrutural. A imunidade, neste caso, existe quando o bem ou renda está relacionado **diretamente** com as finalidades essenciais, ou seja, com as atividades de culto dos templos. Exemplos: o edifício onde se realiza o culto, a renda das ofertas dos fiéis. Esta é a posição defendida por restritivistas, como, por exemplo, Sacha Calmon Coelho e Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues.
- **destinação** do bem ou renda: desde que não viole o princípio da livre concorrência, basta que se destine o bem ou a renda obtida para as finalidades essenciais, para que a imunidade seja concedida. Exemplo: renda obtida de imóveis locados, de exploração de estacionamento, destinadas às atividades do culto. Esta é a posição do STF e de muitos outros doutrinadores, como, por exemplo, Regina Helena Costa e Vittorio Cassone.
- **origem** da renda ou do bem: Greco parece defender tal posição, onde o que importa é a renda, por exemplo, se originar diretamente das finalidades essenciais, a exemplo do

¹⁴⁶ STF: Ag.Reg. no Agravo de Instrumento 389.602-5 – PR, Julgamento: 22.03.2005.

¹⁴⁷ RE 144.900-4-SP, STF, 1ª Turma, limar Galvão, unânime. 22.04.97. DJU. 26 set. 1997

dízimo que se origina do culto, mas é investido em gravadoras de música religiosa.

- **propriedade:** é um tipo de interpretação bastante polêmica e de poucos adeptos; para a qual basta pertencer à igreja/entidade religiosa, que já é imune. Exemplo polêmico são os lotes vagos, pertencentes a entidades religiosas ou assistenciais, posto que nem mesmo geram renda imediata destinável para a entidade. Entretanto, o STF também já se mostrou favorável a conceder tal imunidade.

Aliás, em relação a esta ótica da imunidade com base na “propriedade”, a jurisprudência demonstra bastante divergência. As duas decisões a seguir exemplificam o quanto não é pacífico nos Tribunais a extensão da imunidade tributária a terrenos vagos que pertencem à entidade religiosa e que ainda não foram utilizados para o serviço do culto..

Veja-se, a propósito, o Acórdão da 3ª Turma do Tribunal de Justiça do Espírito Santo (TJES), em especial, o item 5 da decisão, na qual se apresenta fundamentação contra a concessão de imunidade nesses casos.

Terrenos Sem Instalação de Luz, Água e Rede de Esgoto. Regramento Constitucional. . Limite. Recurso Parcialmente Provido. [...]

3) Em juízo mínimo de delibação meritório, tem-se que pela interpretação do art. 150, VI, b, da CF/88 não são todos os imóveis que integram o patrimônio de entidades religiosas que gozam do privilégio da imunidade tributária, de modo que somente os vinculados às atividades essenciais do templo religioso encontram-se imunes à incidência do IPTU.

4) Conquanto não abranja apenas os prédios destinados ao culto, deve ser concedida somente ao patrimônio, à renda e os serviços que estejam relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, o que não alcança os lotes de terra sem edificação, conforme ocorre com três dos cinco imóveis cuja Imunidade tributária é aspirada pela agravada.

5) **É muito forçoso afirmar que três lotes de terra sequer dotados de instalação de água, luz e rede de esgoto, como sói ocorrer, encontram-se vinculados às atividades essenciais da entidade religiosa e a tributação perpetrada pela Municipalidade criaria obstáculos à realização de cultos religiosos. Lotes vagos não podem ser confundidos com templos religiosos, residência de pastores ou ministros religiosos ou um mero espaço destinado à realização de seminários ou sacristia, não sendo suficiente o fato de pertencer à entidade religiosa para sustentar a alegação de imunidade tributária.** Recurso parcialmente provido..¹⁴⁸ (*grifo nosso*)

¹⁴⁸TJES - Agravo de Instrumento: AI 24079013108-ES, Relator Rómulo Taddei, Julgamento: 18.12.2007, Órgão Julgador: Câmara Cível, Publicação: 11.01.2008.

Em sentido inverso, a recente decisão do STF, no sentido de conceder imunidade para lotes pertencentes a entidade religiosa, mesmo em período em que estavam vagos.

EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMÓVEL VAGO. IRRELEVÂNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO DESPROVIDO.

[...]

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.¹⁴⁹

É importante ressaltar que os atos gratuitos, como as doações dos fiéis ou os serviços gratuitos oferecidos pelos templos, como, por exemplo, o batismo, a sacristia e outros, geralmente, não geram polêmica na doutrina e jurisprudência. Assim, sustenta Luciano Amaro:

[...] nesta questão, o problema não diz respeito à natureza das rendas da entidade, mas sim às finalidades da entidade às quais sejam destinadas aquelas rendas. Posto

¹⁴⁹ Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 658.080 – SP. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento: 13.12.2011.

isso, poderíamos responder singelamente que todas e quaisquer rendas serão imunes, desde que afetas ao atendimento das finalidades que constituem o objeto da entidade¹⁵⁰.

Apesar da maioria dos doutrinadores concordarem com a imunidade das rendas obtidas diretamente no culto, tem-se, por outro lado, grande perplexidade na doutrina acerca da destinação dada a referida renda. Neste sentido, Helenilson Cunha Pontes destaca que

[...] se, como decidiu o STF, para efeito de imunidade tributária, o que importa é a compatibilidade entre a finalidade da entidade e a destinação conferida aos seus bens ou rendas, certamente aquela Corte será chamada a decidir qual, afinal, é a finalidade das entidades religiosas e se a renda dos cultos, imunes à tributação, em princípio, assim permanecem quando servem à criação e manutenção de impérios de comunicação¹⁵¹.

Enfim, ressalvada a situação destacada na citação anterior,

[...] não há maiores controvérsias quanto às rendas que ingressam na entidade religiosa por meio de atos gratuitos. A questão ganha uma dimensão de maior complexidade, porém, quando o foco da discussão passa a ser a renda auferida pela entidade religiosa com a exploração de algum ato negocial¹⁵².

Nesses casos, tem-se não somente o problema da destinação da renda ou bem, mas a questão de verificar se a atividade econômica exercida viola princípio da livre concorrência, por representar uma concorrência desleal.

4.2.2. Não causar concorrência desleal

Art. 173. [...]

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.¹⁵³

Ives Gandra Martins, arauto de defesa da entidade religiosa no caso do RE paradigma (RE 325.822) e maior influência para o resultado do referido julgado, foi claro ao alertar

¹⁵⁰ AMARO, Luciano. *Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Imunidades Tributárias (Pesquisas Tributárias n.4)*. São Paulo: coedição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998, p.149, 150.

¹⁵¹ PONTES, Helenilson, 2005, op *apud* SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 169.

¹⁵² SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 164.

¹⁵³ Constituição Federal de 1988.

contra o risco de violação da livre concorrência. A citação abaixo foi, inclusive, transcrita pelo Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, no referido RE.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são 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. Com 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 estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, 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 da proteção imunitória.¹⁵⁴

Nota-se, portanto, que Ives Gandra Martins não é favorável a conceder imunidade tributária às entidades religiosas ou sociais, quando essas exercem atividade “idênticas ou análogas às de outras empresas privadas”. No entanto, o mesmo autor entende que a atividade de locação de imóveis não fere o mercado nem representa uma concorrência desleal.¹⁵⁵

Importa salientar que, apesar de a doutrina considerar a não configuração da concorrência desleal como um requisito para a concessão da imunidade religiosa, tal condicionante não ficou explícita no Acórdão do RE 325.822.

No seu voto vencedor, o Ministro Gilmar Mendes, principal mentor da decisão paradigmática, citou vários textos de Ives Gandra Martins, a exemplo da que foi transcrito acima. Porém, lendo seu voto, não se encontra manifestação pessoal explícita no mesmo sentido de não conceder imunidade quando a entidade realiza atividade de cunho empresarial, como fez Ives Gandra Martins.

¹⁵⁴ MARTINS, 1998, *op. cit.*, p. 45-48.

¹⁵⁵ *Ibidem* (Martins), p. 45-48: “Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o 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.”

A liberalidade do STF, conquanto duvidosa, revela-se quando examinamos algumas decisões que concederam imunidade a entidade que explorava atividade tipicamente privada, como estacionamento¹⁵⁶ ou, mesmo, venda de pães, conforme abaixo.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, c. I - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

II - Precedentes do STF: RE 203.755-ES, RE 87.913-SP, RE 89J73-SP, RE 88.671-RJ, RE 193.969-SP, RE 186.175-SP e RE 225.671 (AgRg)-SP.

III. - R.E. conhecido e provido.¹⁵⁷

Dada a equiparação entre as alíneas “b” e “c”, concedida por meio do RE 325.822, objeto de maiores análises no próximo capítulo, é possível que se estenda tais decisões, também, para as entidades religiosas.

Flávio Campos, expoente na defesa da imunidade subjetiva para os templos (*templo-entidade*), declara que:

[...] o limite, no caso, será encontrado no princípio da livre concorrência: podem os templos exercer atividades lucrativas, distintas de sua atividade-fim, desde que tais atividades não signifiquem, por suas características peculiares, concorrência desleal com aqueles que a pratiquem profissionalmente, com vistas ao lucro¹⁵⁸.

Ainda sobre a livre concorrência, essencial a lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que destaca o aspecto da competitividade que a define.

De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes

¹⁵⁶ RE 144.900-4-SP, STF, 1ª Turma, rel. Min. Ilmar Galvão, unânime. 22.04.97. *DJU*. 26 set. 1997 – já transcrito no capítulo 4.2.1.

¹⁵⁷ RE 210.215-2/SP, 2ª Turma, rel. Min. Carlos Velloso, Julgamento: 17.11.1998. Houve Embargos de Divergência, rel. Min. Ellen Gracie (vencida), Julgamento: 26.02.2003. Mantida a decisão da 2ª Turma. O Recurso Extraordinário tratava da concessão de imunidade em relação ao ICMS cobrado devido a produção e comercialização de pães por entidade beneficente. STF concedeu imunidade.

¹⁵⁸ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 53.

e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada¹⁵⁹.

Ao enfatizar o caráter subjetivo que a imunidade dos templos adquiriu com a CF de 1988, Oswaldo Saraiva Filho adverte sobre a necessidade de ponderação em sua interpretação,

[...] no sentido de não se estender demasiadamente esta imunidade, posto que esta extensão desmedida poderia não atender à liberdade de crença religiosa e de sua expressão, podendo, em casos extremos, até mesmo causar abusos, como um desequilíbrio na livre concorrência econômica¹⁶⁰.

Faz-se importante recordar as incisivas considerações de Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues, para quem, “se interpretado corretamente, dificilmente os fatos contemplados no art. 150, VI, da CR ensejarão ofensa à ordem econômica”. Caso contrário, numa interpretação que aquele autor chama de “mais generosa”, ressalta que “é preciso, diante do caso concreto, aferir se a imunidade não está desequilibrando o mercado, conferindo vantagem indevida a determinado agente econômico”¹⁶¹.

Havendo isso, deverá haver a correção da interpretação de modo a limitar o sentido da imunidade apenas ao real escopo previsto pela Constituição da República, que, certamente, não almeja o favorecimento do acesso das seitas religiosas aos meios de produção, em detrimento dos demais agentes econômicos e, por conseguinte, de toda a sociedade, especialmente do próprio consumidor.

Daí a importância de compatibilizar os dispositivos constitucionais, para impedir que o poder econômico decorrente da imunidade dos templos não se torne fator ofensivo à liberdade de concorrência ou abusivo¹⁶².

Diante do exposto, é possível notar que, para a maioria dos autores, a imunidade dos templos não pode se constituir em uma concorrência desleal.

Neste ponto, sobrevêm algumas indagações fundamentais.

De fato, o que realmente caracteriza uma “concorrência desleal” quando uma seita exerce atividade de cunho econômico? Como visto, locação de imóveis e exploração de estacionamento são atividades de natureza econômica e, embora polêmico, tem doutrinadores e jurisprudência que defendem sua imunidade.

¹⁵⁹ JÚNIOR apud GRAU, 2007, *op. cit.*, p. 210

¹⁶⁰ SARAIVA FILHO, 2008, *op. cit.*, p. 196.

¹⁶¹ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 80.

¹⁶² RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 79, 80.

A concorrência desleal se configuraria com base no **preço** de seus produtos ou serviços, abaixo dos de mercado¹⁶³? Seria pela **magnitude** do negócio ante a concorrência afetada? Seria pela **natureza** da atividade, distanciada das finalidades essenciais? Seria pela **quantidade** do bem ou serviço produzido?

Tendo em vista que os autores aqui estudados não foram muito objetivos neste ponto, tomamos a liberdade de dizer que, parece-nos mais sensato definir que:

Minha proposta: Não viola a livre concorrência, se imunizar apenas a PARTE da renda que é DESTINADA para as finalidades essenciais do templo. O valor (lucro) reinvestido na atividade relacionada (secular) não deve se beneficiar da imunidade religiosa. Deste modo, a renda imune não poderia ser usada contra a concorrência, aumentando a igualdade para com os concorrentes. Só assim me parece possível falar em atividade relacionada “pela destinação” sem ofensa à livre concorrência.

Citem-se alguns exemplos polêmicos e, ao mesmo tempo, esclarecedores sobre a validade da proposta acima:

- a) Imunidade na locação de imóveis: cria desequilíbrio no mercado? Oferece favores indevidos aos Templos de modo a criar empecilhos à concorrência (no mercado imobiliário)? Penso que provavelmente SIM, mas depende da MAGNITUDE e da expansão do negócio. Imagine o caso em que o Templo resolve investir em imóveis para alugar, gozando de imunidade em relação ao IPTU e IR, não estaria tendo mais lucro do que os outros e podendo expandir a compra de mais imóveis para se tornar, de certa forma, uma poderosa fornecedora de imóveis para aluguel (“imobiliária celestial”¹⁶⁴) bons e baratos contra os concorrentes? Nessa magnitude, penso que viola a livre concorrência e gera concorrência desleal, sim. Entretanto, como dito por Hugo Machado¹⁶⁵, a locação eventual de poucos imóveis, pode não representar uma violação da livre concorrência, pode não desequilibrar o mercado de aluguéis, especialmente quando a atividade é terceirizada pela seita a uma empresa secular imobiliária. De qualquer forma, a parte da renda das locações que for reinvestida nos imóveis, seja para conservação ou valorização, deve ser tributada.
- b) Imunidade em Aplicações Financeiras: Acho que NÃO cria desequilíbrio indevido

¹⁶³ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 53.

¹⁶⁴ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 332.

¹⁶⁵ MACHADO, Hugo, 2010, *op. cit.*, p. 304.

nenhum no mercado, ainda mais se a aplicação é para preservar o valor da moeda (correção monetária) e ainda se reverte todo o ganho para o templo, já que não pagando IR o rendimento será maior, mas integralmente revertido para o culto. O único que perde é o FISCO, a concorrência em si não me parece seja afetada. E também não impede/atrapalha a concorrência, que, aliás, concorrência acontece é entre as instituições financeiras interessadas no dinheiro dos templos.

- c) Imunidade na exploração de estacionamento: depende da amplitude/afetação que o estacionamento pago do Templo tem sobre a concorrência. Não existindo estacionamento pago no local, não há ofensa. Existindo concorrente pelos carros da clientela do estacionamento da igreja, seja dos fiéis, seja de outros interessados, a imunidade fica mais polêmica. Se o estacionamento funciona no terreno do próprio templo, nas suas adjacências, e for exclusivo para quem vai freqüentar o templo, oferecendo melhor estacionamento (mais próximo) aos fiéis, penso que a imunidade religiosa lhe cabe por completo. No entanto, se atende clientela fora da igreja ou trata-se de terreno vago, separado do terreno do templo, e explorado como estacionamento, a renda obtida pode até ser imune, mas tão-somente a parte dela que for comprovadamente revertida para as finalidades essenciais do templo. Todo o restante da renda obtida, inclusive a fração reinvestida no negócio, estará sujeita a normal tributação (IPTU, ISS). Afinal, se a Igreja não paga imposto, terá mais renda para investir na expansão e melhoria/qualidade e, mesmo cobrando preço igual ao da concorrência, ganhará dela pela melhor qualidade que pode ofertar devido a inexistência do custo dos impostos.
- d) Gravadoras, gráficas, TV, Rádio e outros negócios: penso que imunizar toda a renda/lucro do negócio facilita sua expansão mais do que os concorrentes e, por isso, viola frontalmente o princípio da livre concorrência. Um tratamento desigual que não é necessário nem justo. Afinal as Igrejas não padecem tanto assim, os dízimos e ofertas dão para mantê-las, o imposto não tem fim confiscatório. Talvez possa ser imunizado é a parte da renda obtida do negócio que for DESTINADA para o Templo. Exceção se faz para o caso de atividade exercida que não tenha concorrente, como a fabricação de um tipo de santinho ou sal grosso que a clientela só aceita se for produzido pela Igreja X.
- e) Lotes Vagos (IPTU): bem, lotes vagos não produzem renda imediata, mas podem ser objeto de especulação imobiliária devido à sua valorização. Como não dá renda, não parece ofender a concorrência e, por esse viés, preenche o requisito de não violar a

livre concorrência e parece-nos cabível a imunidade quanto ao IPTU. Por outro lado, a Igreja poderá ter mais dinheiro para comprar mais lotes vagos. Mas neste caso (venda de lotes vagos), demonstrada a especulação, quando vender mais caro, penso que terá que pagar o IR. Por outro lado, lotes vagos não parecem estar relacionados às finalidades essenciais da igreja, nem pela destinação (não produz renda, não está sendo usado); nem pela natureza do bem, pois um lote vago não serve ao culto ainda. Somente seria imune com base na PROPRIEDADE e no PROVÁVEL USO nas finalidades essenciais – o que não parece justificar a imunidade quanto ao IPTU, atentando-se por esse viés do requisito do relacionamento com as finalidades essenciais.

Outro ponto importante quanto a violação da livre concorrência se dá quanto a destinação que pode ser dada ao dinheiro arrecadado no culto investida em atividades econômicas seculares. Para Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues, o rendimento vinculado das seitas (renda de obtenção direta nas atividades religiosas, como ofertas, dízimos e serviços religiosos prestados), que for destinado para atividade econômica, deve ser tributado.

É distinto o caso onde a renda é proveniente do culto, mas o excedente necessário a sua manutenção é direcionado para uma atividade em que há a livre concorrência. Assim a análise da concorrência desleal é importante. Não pode aquele recurso arrecadado sem tributação, por ser imune, ser utilizado para sustentar financeiramente outras atividades sujeitas à livre concorrência de mercado. Haveria deslealdade, porquanto o indivíduo que não tivesse acesso a esse financiamento livre de tributação na origem não poderia competir em igualdade de condições quando a sua fonte de financiamento é tributada na mesma situação¹⁶⁶.

Assim, nota-se que os diversos exemplos e argumentos apresentados, em sua maioria, se mostram contrários a imunizar atividades como rádio e TV religiosa, exploradas comercialmente. Nesse caso, tributáveis seriam tanto o recurso recebido como investimento dos templos, como o rendimento obtido da atividade econômica e que não retorna para o culto.

Merece atenção, todavia, a concorrência, diremos, desleal, que se forma entre instituições religiosas que detêm meios de comunicação (exemplo: rádio, TV, sites) em detrimento daquelas que não possuem tais recursos, os quais são instrumentos estratégicos

¹⁶⁶ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 86.

poderosos tanto para a divulgação da crença peculiar da religião, quanto para conquistar maior número de fiéis para a igreja.

4.3. Equiparação entre as alíneas “b” e “c”

Reza a alínea “c” do art. 150, VI, da CF de 1988:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

A decisão proferida no Recurso Extraordinário em foco (RE 325.822) fez a equiparação entre as alíneas “b” e “c”. Assim, para que se compreenda o atual alcance da referida equiparação, far-se-á, primeiro, um pequeno estudo sobre a imunidade prevista para as entidades sociais (alínea “c”).

A fim de proteger o direito fundamental que todo cidadão tem de ser educado e de ter acesso aos serviços de assistência social, o legislador determina que, se alguma entidade se coloca a disposição da coletividade para prestar, sem fins lucrativos, tais serviços, que goze da não incidência de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços¹⁶⁷.

Conforme Aliomar Baleeiro,

[...] essa conjugação de fatores, interesse público e inexistência de capacidade econômica ao pagamento de tributos, acarreta em muitos países, que não consagram a exoneração de impostos em regra constitucional, a concessão de isenção por meio de lei¹⁶⁸.

Importa esclarecer que não ter fins lucrativos para tal eficácia, significa cumprir os requisitos determinados no art. 14 do CTN, ou seja, não repartir os lucros entre os sócios, não

¹⁶⁷ GOMES & ANTONELLI, 2010, *op. cit.*, p. 182.

¹⁶⁸ BALEEIRO, 2010, *op. cit.*, p. 500.

remeter lucros ou dividendos para fora do país, e ainda, escriturar todas as contas da entidade, podendo assim provar de onde veio e para onde foi cada centavo da receita auferida.

Neste sentido, Luciano Amaro detalha melhor o verdadeiro significado de “inexistência de fim lucrativo”, e informa que aquilo que é conhecido por “lucro”, no caso das entidades da alínea “c”, deve ser chamado de “superávit”:

A inexistência de fim lucrativo (exigida pela Constituição) foi corretamente traduzida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer a não-distribuição de patrimônio ou renda. Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador (ou instituidor, ou mantenedor, ou associado, ou filiado) não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. **Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar a lucro. A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro**, o que — repita-se — não impede que ela aplique disponibilidades de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo (superávit). (...) Esse superávit não é lucro¹⁶⁹. (*grifo nosso*)

Discorrendo sobre a relação entre a imunidade/isenção e as atividades caritativas realizadas pelas religiões em diversos países, Aliomar Baleeiro informa que:

Em geral, além do caso alemão que chega ao extremo de converter o dízimo espiritual em imposto, muitos outros sistemas jurídicos favorecem as ordens religiosas com isenções e mesmo subsídios, por meio de transferências orçamentárias. Mas tais auxílios financeiros somente acontecem quando tais corporações ou instituições desenvolvem atividades filantrópicas e caritativas, seja no campo da educação, da saúde ou da assistência social. Vale dizer, auxiliam o Estado no cumprimento de tarefas de natureza pública e, ao mesmo tempo, demonstram total desinteresse econômico. São *non profits*¹⁷⁰.

De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, tais instituições estão mais para entidades sociais (alínea “c”) do que “templos de qualquer culto” (alínea “b”, atividades precipuamente espirituais). Afinal, a CF imuniza, de forma separada e com algumas distinções, as duas situações.

Sacha Calmon Coelho invoca a relação templo *versus* filantropia, para que a imunidade das entidades religiosas possa ser expandida, com base na alínea “c”.

¹⁶⁹ AMARO, 2009, *op. cit.*, p. 159.

¹⁷⁰ BALEEIRO, 2010, *op. cit.*, p. 501.

Agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouco versados, então a questão passa a quadrar-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência, obstando aos municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente ao predial e territorial urbano¹⁷¹.

Feitas tais considerações sobre a imunidade das entidades sociais, faz-se importante retomar o debate sobre a equiparação formalmente estabelecida no RE paradigma.

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. [...]

Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido¹⁷². (*grifo nosso*)

No Recurso Extraordinário em foco, o Ministro Moreira Alves foi quem primeiro levantou a hipótese de equiparação entre as letras “b” e “c”, alegando que o legislador não precisaria repetir “patrimônio, renda ou serviços” já existente na letra “c” e o fez justamente para abarcar a letra “b”, em que não se falava em patrimônio, renda ou serviço¹⁷³.

Conforme tal raciocínio, o Ministro Gilmar Mendes, redator e condutor do voto vencedor, tomou o § 4º como “vetor interpretativo” e, a partir de sua interpretação, entendeu que o tratamento entre as entidades das alíneas “b” e “c” deveria ser semelhante.

Alinhado com tal interpretação do STF, Luciano Amaro chega a afirmar que diante da igualdade de tratamento que o § 4º, do art. 150, confere aos templos e às entidades sociais, não se justifica que a Constituição tenha arrolado os templos em alínea diferente¹⁷⁴.

Oswaldo Saraiva Filho retrata tal aproximação jurisprudencial entre as alíneas “b” e “c”, ao afirmar que:

[...] diante da novidade do preceptivo constitucional do art. 150, § 4º não existente nas Constituições brasileiras pretéritas, vem se sedimentando a jurisprudência no sentido de que a imunidade dos templos de qualquer culto ganhou, tais quais as entidades do art. 150, VI, “c” da CF/88, feição subjetiva, alcançando o patrimônio, a

¹⁷¹ COELHO, 2005, *op. cit.*, p. 304.

¹⁷² Acórdão do RE 325.822, Julgado em 18.12.2002.

¹⁷³ RE 325.822-SP: Voto do Ministro Moreira Alves.

¹⁷⁴ AMARO, 2009, *op. cit.*, p. 154.

renda e os serviços das instituições religiosas, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais¹⁷⁵.

Faz-se importante registrar que, no tocante à alínea “c” (partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e de assistência social), que o STF editou, em 26 de novembro de 2003, a Súmula nº 724, com o seguinte enunciado:

Súmula nº 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

E por força da equiparação dada na referida decisão do RE 325.822, tal Súmula se aplica, também, aos templos de qualquer culto.

A título de elucidação da polêmica que tal Súmula pôs fim, Misabel Abreu Machado Derzi — atualizador da obra de Aliomar Baleeiro — faz o seguinte relato:

[...] antes dessa Súmula, as Fazenda Públicas interpretavam literalmente os dispositivos constitucionais, quando ela condiciona a imunidade do patrimônio, renda e serviço apenas vinculados as suas atividades essenciais, e com isso cobravam imposto sobre os ganhos de capital, em aplicações financeiras, obtidos pelos entes federados, bem como sobre as rendas obtidas com aluguéis de seus imóveis. As prefeituras também cobravam o IPTU sobre os imóveis alugados das entidades sociais, sob a alegação de que estariam desviados de suas atividades¹⁷⁶.

Como se sabe, a posição minoritária do STF não admitiu tal equiparação. Para aqueles Ministros, existem distinções importantes entre as hipóteses previstas nas alíneas “b” e “c”, porquanto revelariam finalidades distintas.

Diante do exposto, no capítulo que se segue, analisar-se-ão as manifestações contrárias à interpretação do STF, especialmente fundadas no princípio da laicidade estatal e da livre concorrência.

¹⁷⁵ SARAIVA FILHO. 2008, *op. cit.*, p. 187.

¹⁷⁶ Relato feito por Misabel Derzi, atualizador da obra de Baleeiro: BALEEIRO, 2010, *op. cit.*, p. 538.

5. CRÍTICAS E SUGESTÕES AO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A interpretação do § 4º do art. 150, da Constituição Federal (CF) de 1988, dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), foi considerada bastante extensiva e generosa para com os templos e muitos autores discordam de suas conclusões.

Observam nesta decisão uma patente violação do princípio da laicidade e da livre concorrência, além de um descompasso enorme com a realidade autossuficiente ou mesmo abastada das seitas, o que demonstra não ser o instituto da imunidade, da forma como está interpretado por aquele Excelso Tribunal, imprescindível para garantir a liberdade de culto.

Deste modo, alguns autores chegam a sugerir uma nova interpretação do dispositivo e, até mesmo, mudanças legislativas que, acreditam, seriam mais condizentes com a vontade do Constituinte original e com realidade atual dos templos de qualquer culto.

5.1. Violação de princípios: laicidade e livre concorrência

Conforme ensina Eros Roberto Grau, “não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”¹⁷⁷. Portanto, “a interpretação da imunidade dos templos há de compatibilizar todos esses valores e, ainda, deixar-se permear pelos dados empíricos que são objeto da regulação constitucional”¹⁷⁸.

Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues adverte para o fato de que, ao mesmo tempo em que não se pode transformar a imunidade dos templos em letra morta, esvaziando-a a ponto de obstaculizar o fim a que se destina — preservação da livre manifestação religiosa —, não é permitido, igualmente, desobedecer ao comando relativo à laicidade do Estado (art. 19, I) ou ferir algum princípio protetivo da ordem econômica (art. 173, § 4º), todos da Constituição e igualmente importantes¹⁷⁹.

A fim de conservar neutralidade estatal em relação à religião (princípio da laicidade), a CF de 1988 prescreve, em seu art. 19, I:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

¹⁷⁷ GRAU, 2007 *apud* RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 52.

¹⁷⁸ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 52.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 53.

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

[...].

Para Solller, a atual posição da Suprema Corte precisa ser revista, pois “vai de encontro ao art. 19 da Constituição da República, desconsiderando a laicidade do Estado brasileiro, a qual impõe que a imunidade em questão seja considerada de proteção, a impedir uma interpretação extensiva como a adotada”¹⁸⁰.

De igual modo, Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues adverte que a interpretação ampliativa da imunidade religiosa vai de encontro àquilo que se espera do Estado na sua relação com a religião: a neutralidade. Entende que, “agindo assim, ultrapassar-se-á a tênue linha da tolerância da fé religiosa, que deve existir, para o incentivo da prática religiosa, vedada pela Constituição”¹⁸¹.

Neste sentido, Ricardo Rodrigues toma a interpretação da expressão “relacionado com as finalidades essenciais” (§ 4º do art. 150) pela “natureza” do bem ou renda e, deste modo, rejeita a interpretação que permite o relacionamento possa ser feito com base na simples “destinação” da renda obtida. Assim, atividade “relacionada” acaba sendo o mesmo que atividade “essencial” e, com este raciocínio, insiste que nem mesmo é necessário avaliar se a atividade de locação de imóveis se configura ou não uma concorrência desleal.

Não há como concordar com a tese de que a locação de imóveis seja a um só tempo exercício de atividade econômica e, também, relacionada à finalidade essencial de qualquer culto. Locar imóvel não é nem pode ser atividade essencial de culto. É atividade econômica, seja em caráter eventual ou permanente.

Dessa forma, a imunidade ficaria afastada num primeiro momento, quando da análise da regra do art. 150, VI, "b". Não haveria, assim, sentido em analisar a eventual existência de concorrência desleal, porquanto a atividade, em si, jamais poderia ser tida como imune à tributação¹⁸².

Outra ponderação interessante feita por Ricardo Rodrigues dá-se quando o imóvel está locado e gera renda. Neste caso, protesta, “não se pode retirá-lo do campo de incidência do IPTU por diversas razões”. Ocorre que, com a renda dos aluguéis, “seria perfeitamente

¹⁸⁰ SOLLER, 2004, *op. cit.*, p. 139.

¹⁸¹ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 63.

¹⁸² RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 89.

possível adimplir as obrigações tributárias e ainda sobrar recurso para ser utilizado pela entidade religiosa”¹⁸³.

O jurista Leandro Paulsen também discorda da jurisprudência atual mais extensiva que vem se formando, em especial por violar o princípio da livre concorrência, *in verbis*:

Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O § 4.º exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais; do contrário, não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da CF/88 eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidades a atividades que jamais se pretendeu imunizar¹⁸⁴.

Hugo Machado, também, adverte:

A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. Colocá-la ao abrigo da imunidade nos parece exagerada ampliação. A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa, e, assim, impondo maus-tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição¹⁸⁵.

Diante do exposto, é possível notar que muitos autores consideram os contornos amplos da imunidade religiosa, tal como interpretada pelo STF, uma verdadeira afronta ao princípio da laicidade e da livre concorrência, o que não se dá na mesma medida em relação à imunidade da alínea “c”.

5.2. Contra a equiparação entre as alíneas “b” e “c”

Apesar de contrários à ampliação da imunidade religiosa (alínea “b”) para englobar algumas atividades econômicas, muitos autores a autorizam no caso da imunidade das entidades sociais (alínea “c”). Desta forma, discordam frontalmente da interpretação do STF

¹⁸³ *Ibidem*, p. 89.

¹⁸⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Estnafe, 2006, p. 303.

¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 270.

que, com base no § 4º, art. 150, da CF de 1988, concedeu igualdade de tratamento entre os templos e as entidades sociais em relação ao aspecto da imunidade a impostos.

Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues, por exemplo, manifestou-se pelo tratamento desigual entre as duas imunidades: “A extensão da imunidade de modo amplo para outros bens que não os necessários às finalidades essenciais só pode ser conferida pela alínea ‘c’, posto que fundadas em pressupostos distintos”¹⁸⁶.

Esses pressupostos distintos podem ser extraídos do voto minoritário do então Ministro do STF, Sepúlveda Pertence.

Para o Ministro, na imunidade religiosa tem-se atividade que o Estado “precisa tolerar”, o que demonstra uma questionável visão negativa a respeito da religião e seu papel social. Por outro lado, em relação às instituições de educação e assistência social, estas “desenvolvem atividades que o Estado quer estimular na medida que cobrem a sua própria deficiência”.¹⁸⁷

E o Ministro Sepúlveda arremata, ao final, seu argumento contra a equiparação entre templos e entidades sociais:

Todo favor dado, portanto, a instituições religiosas, há de estar instrumentalmente ligado e, conseqüentemente adstrito, ao valor constitucional que se visa a proteger, a liberdade de culto. Por isso, a Constituição não o reuniu, num inciso só, instituições de assistência social ou de educação com as instituições religiosas¹⁸⁸.

Apesar de tais argumentos do Ministro Pertence não encontrarem guarida na literalidade do referido § 4º, valiosas são as ponderações feitas por Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues, como se segue.

Qual a razão? É que a fé religiosa é particular de cada indivíduo que a exerce ou não, sendo impertinente ao Estado se imiscuir nessa seara. Já o bem estar social proporcionado pelas instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, é algo querido por toda a sociedade, independentemente da fé religiosa de cada cidadão¹⁸⁹.

Curioso, por fim, notar que, para o Min. Moreira Alves, o § 4º impõe tratamento igualitário entre as entidades religiosas e as entidades assistenciais, no sentido de equipará-las para receberem, em igualdade, o benefício fiscal da imunidade. Já o Min. Sepúlveda Pertence argumenta que, por terem sido colocados em alíneas diferentes, a Constituição quis distinguir

¹⁸⁶ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 89.

¹⁸⁷ Voto do Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 325.822.

¹⁸⁸ Voto do Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 325.822.

¹⁸⁹ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 89.

os templos das entidades sociais, para dar tratamento imunitário diferente. Veja quanta variedade de entendimento.

5.3. A riqueza das igrejas

Muito comum é justificar a imunidade religiosa com fundamento na escassez de recursos financeiros dos templos. Flávio Campos, por exemplo, chega a justificar a imunidade dos templos nessas bases.

Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitárias, não teria sentido algum negar-lhes a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. 150, § 4º, da CF/88.¹⁹⁰

Na tentativa validar a opinião acima, poder-se-ia dizer que os serviços prestados pelo templo, em geral, são gratuitos e as ofertas não são obrigatórias. Por isso, se estas forem poucas, o templo poderia ter seu funcionamento comprometido, justificando, então, a obtenção de renda por meio de outras atividades não essenciais (lucrativas), com objetivo de destiná-la à sua manutenção.

No entanto, a realidade revela que, pelo contrário, a religião tem sido um “bom negócio”, capaz de levantar dinheiro mais do que suficiente para sua própria manutenção.

Ricardo Rodrigues ressalta que a quantia de dinheiro obtida pelos templos com a prática religiosa, por meio das doações dos fiéis, em muitas igrejas:

[...] é tão elevada que permite investimentos em outras áreas não relacionadas diretamente à prática do culto, tais como: redes de rádio, emissoras de televisão, investimentos imobiliários e financeiros, agências de turismo, empresas de seguros, táxi aéreo, gravadoras de músicas e redes de ensino privado¹⁹¹.

Deste modo, conclui:

[...] via de regra, as entidades religiosas não sofrem de escassez de recursos financeiros. Ao contrário, conseguem arrecadar montantes superiores até ao necessário à simples manutenção da seita religiosa.

Daí se questionar se a imunidade, nos termos como que concebida hoje pelo Supremo Tribunal Federal, em vez de preservar a Liberdade religiosa, não estaria

¹⁹⁰ CAMPOS, 2000, *op. cit.*, p. 53.

¹⁹¹ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 21.

fazendo do Estado brasileiro um verdadeiro patrocinador, interferindo indevidamente na ordem econômica e violando o postulado do Estado laico¹⁹².

Oswaldo Saraiva Filho também alerta que

[...] o escopo do texto constitucional ao prever a imunidade subjetiva dos templos de qualquer culto, que é o de garantir a liberdade de crença religiosa e de sua exteriorização, e não de proporcionar o enriquecimento, algumas vezes ilegítimo, de religiões e seus líderes, pela exploração da ingenuidade, do desespero e até mesmo da pobreza de muitos¹⁹³.

Ives Gandra Martins, que protagonizou a defesa da Mitra Católica no RE paradigma, também revela preocupação com a concessão de imunidade para seitas que visam o lucro acima de tudo.

A proliferação de seitas que exploram a população, a título de servir a Deus, exige reflexão de juristas e autoridades [...] Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeu a imunidade certas atividades que apenas em nome de Deus são constituídas, mas que objetivam enriquecer seus dirigentes, principalmente quando as virtudes humanas mais elementares não são o corolário de sua pregação¹⁹⁴.

Diante desse contexto, Sacha Calmon Coelho opina no sentido da juridicidade da incidência dos impostos sobre as instituições religiosas, “para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita”¹⁹⁵.

Considerando a riqueza e poder de muitas igrejas, Cláudio Borba chega a opinar que a imunidade religiosa parece muito mais “como uma exigência das grandes congregações religiosas que não querem ter seu enorme patrimônio tributado e exigem dos governantes a manutenção deste benefício”¹⁹⁶.

Eduardo Sabbag, apesar de considerar a imunidade religiosa como uma “norma sublime”, sente que tal benefício esvazia-se, na essência, quando se trazem à baila questões limítrofes, de conhecimento geral, ligadas à riqueza dos templos diante da falta de recursos

¹⁹² *Ibidem*, p. 21, 22.

¹⁹³ SARAIVA FILHO, 2008, *op. cit.*, p. 196.

¹⁹⁴ MARTINS, 1990, *op. cit.*, p. 180.

¹⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 2ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 399.

¹⁹⁶ BORBA, 2007, *op. cit.*, p. 92.

dos fiéis e à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos¹⁹⁷.

Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues, em sua obra *Da imunidade tributária dos templos*, apresenta diversas reportagens que mostram a grande riqueza das Igrejas Católica, Universal do Reino de Deus e Renascer em Cristo, só a título de exemplificação¹⁹⁸. Observa-se que redes de rádio e televisão, estabelecimentos de ensino e saúde privados, gravadoras de música, editoras, empreendimentos dos mais variados tipos são propriedade de igrejas.

Há um verdadeiro “império financeiro e de comunicação” nas mãos de muitas religiões em detrimento da pobreza em que vivem muitos dos fiéis que contribuem para erguer tais entidades religiosas. De fato, apresenta-se aí o argumento de que a escassez de recursos não é motivo para tais igrejas deixarem de pagar impostos.

Recentemente, neste ano de 2013, a Revista Forbes publicou os nomes dos líderes religiosos mais ricos do Brasil. Com base na chamada “teologia da prosperidade”, suas igrejas se expandiram e cresceram rapidamente e, por outra via, enriqueceram sobremaneira seus dirigentes¹⁹⁹.

Importa ressaltar que nem todos os templos possuem tamanha riqueza. Aliás, a maioria dos templos, isoladamente das suas sedes, tem nas contribuições dos fiéis somente o necessário para sua manutenção. De qualquer forma, não se pode negar que tais contribuições revelam-se suficientes para manter a entidade religiosa.

O aumento das necessidades financeiras da igreja se dá com o aumento do número de fiéis ou dos projetos expansionistas da religião, o que, atraindo mais adeptos, conseqüentemente, atrai mais recursos financeiros em uma progressão geométrica que, como visto, permite, posteriormente, investir até mesmo fora das atividades estritamente religiosas e muito enriquecer seus fundadores.

Muitos destes líderes religiosos, aliás, podem viver regaladamente — em detrimento da pobreza da maioria dos seus seguidores —, e ainda sem pagar impostos, pois que todo seu luxo ou está no nome da igreja, ou foi jeitosamente desviado para si ou seus parentes e amigos.

¹⁹⁷ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 338, 339.

¹⁹⁸ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 16-21.

¹⁹⁹ Ver site na Internet: <http://epocanegocios.globo.com/Inspiracao/Vida/noticia/2013/01/forbes-lista-pastores-milionarios-no-brasil.html>. Acesso: 25.02.2013.

5.4. Sugestões de mudança

Pelas razões críticas expostas anteriormente, alguns autores são a favor não só de mudança na interpretação do dispositivo constitucional da imunidade religiosa (art. 150, VI, “b” e § 4º), mas também mudança, até mesmo, em relação à legislação e à fiscalização dos templos.

Oportuno constar que já houve, inclusive, um Projeto de Emenda Constitucional (PEC nº. 176-A/93), de autoria do Deputado Eduardo Jorge que, em nome da isonomia tributária, propôs a supressão das imunidades tributárias previstas no art. 150, VI, da Constituição, entre as quais, a imunidade dos templos.

Em síntese, Eduardo Sabbag explica que o projeto soçobrou, sob dois argumentos: (a) a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa (CF, art. 5º, VI); (b) a fiscalização estatal poderia esbarrar no possível fanatismo religioso de alguns servidores que tenderiam a prejudicar determinadas religiões²⁰⁰.

A seguir, apresentam-se duas sugestões bastante radicais de mudança no trato da imunidade religiosa: a aplicação da condições do art. 14 - CTN aos templos, e a redução da imunidade ao “mínimo necessário”.

5.4.1. Imunidade somente para o “mínimo necessário”

Conforme explanado anteriormente, os templos, via de regra, têm recursos mais do que suficientes para honrar todos os tributos que seriam devidos, inclusive o próprio IPTU sobre o imóvel destinado ao culto, sem prejudicar o livre exercício da prática religiosa.

Partindo de tal pressuposto, Ricardo Rodrigues Ricardo Rodrigues propõe que “a riqueza que excede ao estritamente necessário à manutenção do culto pode e deve ser tributada”²⁰¹.

Dentro de sua proposta, o autor opina por uma tributação semelhante à progressividade do Imposto de Renda.

Declarar-se-ia a imunidade até determinado montante, que se pressuponha necessário às finalidades essenciais do culto, a sua manutenção, preservação, de modo a permitir que ele seja exercido. A partir desse montante, a imunidade seria mitigada até não mais se fazer necessária. Em certo ponto, quando o quantum atingisse determinado valor, não haveria necessidade da imunidade, vez que terá

²⁰⁰ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 339.

²⁰¹ RODRIGUES, 2010, *op. cit.*, p. 87.

sido arrecadado, possuído patrimônio ou prestado serviços que traduzem riqueza superior àquela necessária à manutenção do culto. Sobre o excedente deveria incidir o tributo²⁰².

Deste modo, Ricardo Rodrigues destaca que “estará satisfeito o imperativo constitucional relativo à preservação da liberdade religiosa, não havendo na tributação qualquer empecilho ao exercício da religiosidade”²⁰³.

Ademais, aquele autor ainda esclarece que a tributação não tem a capacidade de inviabilizar o culto, nem as demais atividades ligadas ao mesmo, tais como a criação de novos templos e a propagação da fé, uma vez que a CF veda tributo com efeito de confisco (art. 150, IV). De fato, se esta fosse a característica do tributo, nenhum cidadão contribuinte teria condições de progredir materialmente.

Nesse sentido, Ricardo Rodrigues afirma:

A impressão que se tem dos votos vencedores no julgamento analisado é que, ao ser tributada, a entidade religiosa estaria sendo expropriada de seus bens, é dizer, o Estado lhe estaria tomando toda a propriedade. Não é verdade. Como qualquer contribuinte, faria jus aos direitos que estão previstos no denominado Estatuto do Contribuinte.

A entidade poderá, sim, propagar sua fé por vários meios, investindo em diversas áreas econômicas, como rádios e TVs. No entanto, o capital arrecadado no exercício do culto e excedente ao necessário às finalidades essenciais a sua manutenção deve ser tributado. O que restar poderá ser investido onde bem entender a entidade religiosa²⁰⁴.

Para Ricardo Rodrigues, apesar de a realidade histórica atual recomendar até mesmo a supressão da imunidade dos templos para efeitos de garantia da liberdade de culto, “é possível conferir ao dispositivo uma interpretação mais adequada, tal como a ora proposta”²⁰⁵.

A presente sugestão do autor, além de inconstitucional e completamente incompatível com a finalidade do instituto da imunidade, causaria, na sua operacionalização, pernicioso violação do princípio da separação entre o Estado e a Igreja (art. 19, I) pelos seguintes motivos:

²⁰² *Ibidem*, p. 88.

²⁰³ *Ibidem*, p. 94.

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 88.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 92.

- a) para fazer isso, é preciso chegar a um “valor/montante mínimo”. Quem vai definir esse valor? O Estado? Cada Igreja teria um valor? O Estado se metendo a dizer quanto uma igreja necessita?! Uma intromissão perigosa já começa por aí;
- b) para tributar o montante que ultrapassar o valor mínimo, o Estado precisaria fiscalizar as contas das igrejas, que seriam obrigadas a ter escrituração contábil. Assim, poderia multar as que tivessem sonogando, quem sabe fechar igrejas reincidentes, etc.

Observa-se, então, que a relação mão de ferro do Estado sobre a igreja ficaria bem forte. Além disso, igrejas mais ricas poderiam até subornar ou obter favores estatais, em detrimento das igrejas menores.

Em suma, parece-nos que, entre as duas opções, antes extinguir a imunidade religiosa e tributar normalmente do que partir para essa proposta de criar um “montante mínimo” tributável. É menos complicado e menos perigoso para a liberdade religiosa e a igualdade entre as crenças.

5.4.2. Aplicar o artigo 14 do Código Tributário Nacional

A imunidade estabelecida para as entidades sociais (alínea “c”, do art. 150, VI), está condicionada ao atendimento dos requisitos previstos em lei. Estes constam do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim prescreve:

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

A maioria da doutrina e a jurisprudência consideram a imunidade dos templos como “incondicionada”, ou seja, não precisa atender requisitos normativos fora da CF.

De modo oposto, Oswaldo Saraiva Filho entende ser completamente cabível aplicar as referidas condições do CTN aos templos de qualquer culto, tendo em vista justamente a equiparação havida entre essas duas imunidades. Assim, aquele autor destaca que:

A Constituição Federal é, especialmente, cônica do compromisso de observar o princípio da isonomia (arts. 5.º, caput, I; 150, II da CF/88), assim não há justificativa irresponsável de se admitir que a Lei Maior tenha desejado um tratamento diferenciado entre os templos de qualquer culto e as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, visto que inexistem motivos objetivos razoáveis para discriminação.

Desse modo, como os fatos são bem idênticos, e as instituições têm objetivos semelhantes, é razoável que se entenda que todos os requisitos do art. 14 do CTN [...] devam incidir tanto nas entidades listadas na alínea “c”, inciso VI, do art. 9º, quanto nas instituições religiosas, previstas na alínea “b”, inciso VI, do mesmo art. 9º.

[...] podendo a Administração tributária, verificado o não cumprimento de um ou alguns desses requisitos, não reconhecer a imunidade²⁰⁶.

Eduardo Sabbag também se posiciona, como Oswaldo Saraiva Filho, pela “regulação da fruição da benesse constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea ‘c’ do mesmo inciso VI do art. 150 da CF”²⁰⁷.

Para esses autores, a regulação em tais moldes pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulosos de templos.²⁰⁸

²⁰⁶ SARAIVA FILHO, 2008, *op. cit.*, p. 194.

²⁰⁷ SABBAG, 2011, *op. cit.*, p. 339.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 339.

CONCLUSÃO

No presente estudo, apresentou-se a posição da doutrina e jurisprudência acerca da imunidade religiosa. Para tanto, foram vistos os diversos conceitos de templos, com especial atenção ao conceito “templo-entidade”, que pleiteia a imunidade para a “entidade religiosa”, ou seja, para sua renda, patrimônio e serviços da instituição, com fundamento no § 4º do art. 150, Constituição Federal de 1988.

Com base no referido parágrafo normativo, pôs-se em evidência a diversidade de conceitos para a expressão “finalidade essencial”, não havendo controvérsias apenas quanto a considerar o “culto” como uma finalidade essencial. Apresentou-se, então, a interpretação restritiva e a interpretação extensiva, ora adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), para qual a imunidade não se limita apenas às atividades ligadas diretamente ao culto, mas abrange também as correlatas, indiretamente relacionadas, pela destinação da renda ou bem.

A imunidade relacionada, nos termos expressos pelo STF, mostra-se bastante abrangente e, de certa forma, favorece a atuação em atividades econômicas por parte dos templos. Tal fato, para muitos autores, ofende o princípio da laicidade e o da livre concorrência.

Expressamos opinião de que, para fins de aprimoramento da atual interpretação, seria de bom senso que fosse tributada normalmente toda a renda obtida pela entidade religiosa que não seja destinada para o culto ou atividade exclusivamente religiosa.

Assim, poderia a denominação religiosa investir o dinheiro do dízimo e ofertas onde queira, mas se o fizer fora das atividades exclusivamente religiosas, ter-se-ia, então, a tributação de tudo aquilo que for “desviado”.

O mesmo serviria para a renda obtida em qualquer atividade econômica, a saber: locação de imóveis, estacionamento, empreendimentos e tantos outros negócios lucrativos. A renda obtida que for destinada ao templo, nas suas finalidades essenciais, seria imune; e todo o restante, tributado normalmente.

O estudo apresentou, por fim, diversas críticas e opiniões de doutrinadores e outros tributaristas, seja no sentido de apoiar a interpretação lassa do STF, seja para recomendar a sua alteração. Incluíram-se ainda sugestões de mudança jurisprudencial e na legislação, no sentido de tornar a imunidade religiosa como condicionada aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

Concordamos com o argumento exposto neste trabalho de que, na realidade brasileira atual, as igrejas são autossuficientes e o valor do tributo, por si só, não tem o condão de embaraçar o exercício do culto.

No entanto, como bem asseverou Aloísio Santos Júnior²⁰⁹, o problema da fiscalização é o maior e talvez único perigo que a extinção da imunidade religiosa pode trazer à liberdade de culto. Por meio de atividade fiscalizatória inescrupulosa, facilmente poderá ocorrer uma intromissão estatal danosa, carregada de parcialidade e injustiça contra certas religiões.

Assim, com vistas à preservação do livre exercício dos cultos religiosos, conquistado com tanto sangue inocente ao longo de séculos de luta, e mesmo em prol da tão salutar separação entre o Estado e a Igreja, opino no sentido de que fique mantida a imunidade religiosa para tudo aquilo que, efetivamente, for destinado para o exercício das atividades exclusivamente religiosas.

²⁰⁹ SANTOS JÚNIOR, 2010, *op. cit.*, p. 154.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª Ed. Obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1951.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 2010.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 20ª. ed. rev. atual. e ampl. de acordo com as EC nºs. 32 e 33/01. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário – 20ª edição*, revista, ampliada e atualizada, editora Malheiros: São Paulo, 2004.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Editora Malheiros: São Paulo, 2003.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros: São Paulo, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 2ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. Pesquisas tributárias. Nova Série, nº 4.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 2009.

_____. *Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Imunidades Tributárias* (Pesquisas Tributárias nº 4). São Paulo: coedição Centro de Extensão Universitária, RT, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2009.

_____. *Curso de direito tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.

CASSONE, Vittorio, Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Velo Horizonte, ano 1, nº 4, p. 1-264, jul./ago. 2003

SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal*, 2010. In: Revista Jurídica Tributária – jan/mar de 2010.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário I: Constituição Federal: a competência tributária, suas espécies, características e limitações*. Volume 1, 2007.

CAMPOS, Flávio. *Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto*. In: Revista dialética de direito tributário, 2000.

SOLLER, Fabrício. *A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto - por uma Revisão da Posição do STF*. Revista Fórum de Dir. Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 2. nº 12. p. 1-256. Nov-dez. 2004

RODRIGUES, Ricardo Schneider. *Da imunidade tributária dos templos*. Editora Nossa Livraria: Recife, 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO*, 2008. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTIB 78/184 – jan.-fev./2008

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____: *Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 8ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Estnafe, 2006.

FERREIRA NETO, Lael. *Imunidade tributária ampla às pessoas jurídicas de caráter religioso: imunidade sobre patrimônio, renda e serviços ligados às finalidades essenciais*

previstas em seus atos constitutivos, 2010. In: Informativo Jurídico – Consulex – ano XXIV – nº 39.

ALBANO, Wladimir Mattos. *A Imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios*, 2010. In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Edições nº 22 - Set/Out 2010

FARIA, Maria Cristina Neubern de. *A Interpretação das Normas de Imunidade Tributária - Conteúdo e Alcance*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, nº 36, jan./fev. 2001, p. 116-162.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, de 1969*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t II.

MENDES, Gilmar. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. *Imunidade dos templos*. O Liberal, Belém do Pará, 26 jul. 2005.

CASTRO, Aldemário A. *O condicionamento das imunidades tributárias presente na cláusula constitucional das “finalidades essenciais*. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/imunidadec.pdf>>. Acesso em: 12.02.2013.

<http://epocanegocios.globo.com/Inspiracao/Vida/noticia/2013/01/forbes-lista-pastores-milionarios-no-brasil.html>. Acesso: 25.02.2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14ª edição, São Paulo, Adas. 2005.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Tributário*. 19ª edição, Rio de Janeiro, Renovar. 2006.

MALERBI, Diva. *Imunidade Tributária. in: Imunidades Tributárias. Série Pesquisas Tributárias*, nº 4, co-edição CEU – Centro de Extensão Universitária e RT. 1998.

TORRES, Ricardo Rodrigues Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. e *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III. 2009.

MACHADO, Jonatas Eduardo Mendes. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra Editora, 1996.