

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto

Fabiana Ávila*

Resumo: A imunidade dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, VI, *b*, da Constituição da República, a exemplo de outras situações imunizadas pela Constituição, decorre da aplicação de um princípio que no caso é também direito fundamental: trata-se do direito fundamental à liberdade de culto. Neste artigo, far-se-á uma análise dos termos desta imunidade, utilizando-se de um estudo histórico-teológico e sistemático, propondo uma interpretação da regra da imunidade dos templos que melhor se insira no atual ordenamento jurídico, de forma que a aplicação da norma atinja o fim a que se propõe, que é a garantia da liberdade religiosa, sem que haja afronta aos demais valores eleitos pela Constituição.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Liberdade religiosa. Templos de qualquer culto. Direito Constitucional Tributário.

Introdução

A imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto é tema polêmico na doutrina e na jurisprudência nacional. A norma, criada na Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, tem como objetivo estabelecer uma proteção à liberdade de organização religiosa, derivada da liberdade de pensamento e de crença, valores incorporados ao estado brasileiro com a proclamação da República.

O assunto, que conta com escassa abordagem doutrinária, comporta as interpretações mais diversas. O presente artigo objetiva traçar critérios que orientem a interpretação da imunidade tributária nos templos.

A análise da regra prevista no artigo 150, VI, *b*, da Constituição Federal, iniciar-se-á com uma compreensão histórica do valor que a fundamenta, qual seja, o princípio da liberdade religiosa. Esse panorama dar-se-á com uma visão das constituições brasileiras: a imperial e todas as republicanas que representam a transição

* Advogada, Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

de Estado religioso para Estado laico. Serão indicadas as normas constitucionais que trabalham tal valor, e as respectivas formas de garantia da mencionada liberdade.

Ingressar-se-á no problema da interpretação da imunidade dos templos, sendo empregados os métodos de hermenêutica na procura pela interpretação mais adequada ao comando constitucional, que deve se encaixar de forma harmônica e coerente ao ordenamento. A interpretação, assim, buscará esclarecer termos usados pelo constituinte.

Por fim, realizar-se-á uma pesquisa jurisprudencial para investigar a aplicação prática realizada pelos tribunais da imunidade dos templos de qualquer culto, comparando-a com o entendimento da doutrina nacional. Os tribunais em que se realizou a pesquisa foram o Supremo Tribunal Federal, por ser a última instância no ordenamento jurídico brasileiro para decidir sobre matéria constitucional, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais e o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por possuírem entendimentos característicos e posições diferentes entre si, o que demonstra a importância do presente artigo.

1 O princípio da liberdade religiosa nas constituições brasileiras

A liberdade religiosa é tema da mais alta relevância na contemporaneidade. Em uma sociedade como a brasileira, onde a diversidade religiosa é enorme devido às invasões, à colonização, à presença de escravos africanos e às constantes migrações, é admirável que as culturas de origem nativa se tenham preservado e se manifestado no mundo urbano.

A liberdade religiosa é tida como o mais sagrado dos direitos, compreendendo até mesmo a liberdade de não crer.

A liberdade de crença não se localiza no Estado, mas é um elemento da própria individualidade; a liberdade de orientar a fé de cada um, seus valores, sua perspectiva em relação à vida. A liberdade de crença, portanto, diz respeito e envolve a esfera da intimidade e da privacidade.

A liberdade de culto é a exteriorização e a demonstração plena da liberdade de religião que reside interiormente.

1.1 A liberdade religiosa e a constituição imperial

A imunidade dos templos, como decorrência da liberdade de culto, só pôde ser concebida após a laicização do Estado brasileiro, que ocorreu juntamente com a Proclamação da República. No Brasil Império, havia religião oficial: só se conhecia livre o culto católico. Aos praticantes de outras religiões era permitida a liberdade de crença, mas não de culto, pois não podiam exteriorizar a prática religiosa.¹

Assim o artigo 5º da Constituição Imperial de 1824 estabelecia que a Religião Oficial do Império fosse a Católica Apostólica Romana, mas permitia seguir o culto

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 192.

doméstico de todas as outras religiões, desde que particular ou em casas a isto destinadas, sem forma exterior de templo. Por isso, havia liberdade de crença, mas não havia liberdade de culto ou organização religiosa.

José Afonso da Silva destaca:

Realmente, a Constituição Política do Império estabelecia que a Religião Católica Apostólica Romana era a Religião do Império (artigo 5º), com todas as consequências derivantes dessa qualidade de Estado confessional, tais como a de que as demais religiões seriam simplesmente toleradas, a de que o Imperador antes de ser aclamado, teria que jurar manter aquela religião (art. 103), a de que competia ao Poder Executivo nomear os bispos e prover os benefícios eclesiásticos (art. 102, II), bem como conceder ou negar os beneplácitos a atos da Santa Sé (art. 102, XIV), quer dizer, tais atos só teriam vigor e eficácia no Brasil se obtivessem aprovação do governo brasileiro. Em verdade não houve no Império liberdade religiosa, pois se o culto católico gozava de certo privilégio e podia realizar-se livremente, muitas restrições existiam quanto à organização e funcionamento da religião oficial, a ponto de se reconhecer, hoje, que ela era uma religião “manietada e escravizada pelo Estado, através de sua intervenção abusiva na esfera da igreja.”²

Como visto, não se concebia no regime imperial a liberdade religiosa, nem aos crentes das religiões não oficiais, nem tampouco aos fiéis da Igreja Católica.

1.2 A Promulgação da República e a laicização do Estado brasileiro

Com a Promulgação da República consagrou-se a separação entre Estado e religião, e, por conseguinte, a liberdade religiosa.

Da leitura da Constituição Republicana de 1891, alguns dispositivos demonstram esta mudança de paradigma, como o artigo 11, II, que assim prescreve “Art. 11 – É vedado aos Estados, como à União [...] II – estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos”. Tal dispositivo, repetido nas Constituições seguintes e que hoje se encontra no artigo 19 da Constituição Republicana de 1988, veda ao Estado Brasileiro três condutas em relação aos cultos: seu estabelecimento, que implicaria a criação de uma religião oficial; seu subvencionamento, que poderia levar a situações iníquas em que determinado culto, mesmo não sendo o oficial, fosse favorecido em detrimento dos demais; e seu embarçamento, ou seja, qualquer forma de obstar o desenvolvimento regular dessas entidades.

Ainda na Constituição de 1891, em sua declaração aos direitos no artigo 72, parágrafo 5º, é previsto que “todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente seu culto, associando-se para este fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum”. Trata-se da positivação dos princípios da liberdade de crença e de organização religiosa. Ainda no mesmo artigo, no parágrafo 7º, é reforçada a impossibilidade de favorecimento de cultos,

² SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 23. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 249-250.

pois prevê que nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados. Tais princípios encontram suas origens históricas na Revolução Americana (1776) e na Revolução Francesa (1789), que, em suas declarações de direitos humanos, consagraram o livre exercício dos cultos como direito fundamental.

Como esclarece Celso Bastos,³ o Estado deve ser neutro em relação às religiões. Não pode haver discriminação entre cultos, quer para beneficiá-los, quer para prejudicá-los.

O autor, sobre o assunto reforça:

A liberdade de organização religiosa tem uma dimensão muito importante no seu relacionamento com o Estado. *Três modelos são possíveis: fusão, união e separação. O Brasil enquadra-se inequivocadamente neste último desde o advento da República*, com a edição do Decreto nº 119 – A, de 17 de janeiro de 1890, que instaurou a separação entre a Igreja e o Estado. O Estado brasileiro tornou-se desde então laico, ou não confessional. *Isto significa que ele se mantém indiferente às diversas igrejas que podem livremente constituir-se, para que o direito presta a sua ajuda pelo conferimento do recurso à personalidade jurídica.*⁴ (Grifo nosso)

Os princípios então estabelecidos, que disciplinam a separação entre Estado e Religião, foram mantidos pelas Constituições seguintes, decorrentes das diversas mudanças graduais, preservando os mesmos valores.

A Constituição de 1934, em seu artigo 113, item 5º, reafirmou a liberdade de consciência, de crença e de exercício de cultos religiosos, desde que não contravenham à ordem pública e aos bons costumes. O dispositivo ainda prevê expressamente a personalidade jurídica das entidades religiosas. A proibição de estabelecimento, subvenção ou embaraçamento dos cultos foi mantida em seu artigo 17, II.

A próxima Constituição a inovar sobre o tema foi a Constituição de 1946. Trata-se da primeira Carta a prever, expressamente, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. É a redação de seu artigo 31, V, alínea b:

Art. 31 – à União, aos Estados, ao Distrito Federal, é vedado:

[...]

V – lançar impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins; [...]

A Constituição de 1946, fruto do processo de democratização, acabou por ampliar as imunidades tributárias previstas nos textos anteriores. Entre elas, foi prevista a imunidade dos templos de qualquer culto, como materialização do prin-

³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 192.

⁴ Id., *ibid.*, p. 192.

cípio de liberdade de organização religiosa. Tratou assim de assegurar que a organização dos cultos não poderia ser embaraçada por meio da atividade tributária do Estado. Desse modo, reforçou a separação entre Estado e religião, ao permitir que essa se desenvolva independentemente, sem que possa ser limitada, no exercício de suas atividades próprias, pela tributação.

A próxima Constituição brasileira, outorgada pelo regime militar, em 1967, reformulou o subsistema constitucional tributário, tomando como base a Emenda Constitucional 18/65, texto que promoveu a única grande reforma tributária já realizada no Brasil. Previu, para a matéria, capítulo próprio intitulado *Do Sistema Tributário*. As hipóteses de imunidade foram alargadas, e a redação do dispositivo que prevê as imunidades foi levemente alterada. Assim dispõe o artigo 20, III, b: “Art. 20 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] b) templos de qualquer culto”.

Os demais dispositivos concernentes às relações entre Estado e religião permaneceram inalterados.

A Emenda Constitucional n° 1, de 1969, que a doutrina considera como uma Constituição,⁵ em razão de suas significativas mudanças, manteve as disposições sobre liberdade religiosa da Constituição de 1967, bem como a imunidade tributária os templos.

Em 1988 foi promulgada a nova Constituição da República, marco da redemocratização do país. A nova Carta da República mudou completamente sua estrutura em relação às anteriores, e trouxe mais garantias aos direitos individuais, sociais e difusos.

Quanto ao princípio da liberdade religiosa, repetiram-se novamente as disposições dos textos anteriores e, entre elas a vedação de instituição, subvenção ou embaraço da atividade religiosa do poder público.

O artigo 5º, IV, assegura o livre arbítrio dos cultos religiosos e garante, na forma da lei, proteção aos locais de culto e às suas liturgias. O princípio é o mesmo da Constituição de 1934, mas dessa vez a proteção não é restrita aos cultos que observem a ordem pública e os bons costumes. A mudança é vista de forma positiva por José Afonso da Silva, que assim escreve:

Diferentemente das constituições anteriores não condiciona o exercício dos cultos à observância da ordem pública e dos bons costumes. Esses conceitos que importavam em regra de contenção, de limitação aos cultos já não mais o são. É que, de fato, parece impensável uma religião cujo culto, por si, seja contrário aos bons costumes e à ordem pública. Demais, tais conceitos são vagos, indefinidos, e mais serviram para intervenções arbitrárias do que de tutela desses interesses gerais.⁶

⁵ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 87.

⁶ Id., *ibid.*, p. 248.

Celso Bastos⁷ vê a questão sob outra ótica: entende que, embora a atual Constituição não faça referência expressa à observância da ordem pública e dos bons costumes como fazia a anterior, estes são valores estruturantes de toda ordem normativa, de forma que o Estado não pode permitir que, ainda que sob o fundamento da proteção de valores muito encarecidos pela ordem moral, venham a se perpetrar atentados a uma moral dominante ou mesmo à condição humana.

Sobre a questão, entende-se que a Constituição suprimiu as possibilidades de condicionamento da liberdade religiosa à observância dos bons costumes e respeito à ordem pública, aquela não pode, com base neste pretexto, ser limitada. A liberdade religiosa, se tratando de princípio fundamental, só pode ser limitada em caso de choque com outro princípio fundamental, por exemplo, se esta prerrogativa fosse usada em ofensa ao princípio da dignidade humana.

No dispositivo que trata das imunidades tributárias (artigo 150, VI, da vigente Constituição da República), foram acrescentados novos parágrafos, entre eles o parágrafo 4º, que estatui que a imunidade tributária dos templos compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nas alíneas *b* e *c* do referido parágrafo”. O dispositivo, que à primeira vista aparenta tratar-se de restrição à imunidade, possui outro aspecto, na medida em que alterou a interpretação da imunidade tributária dos templos, como se verá a seguir.

Realizado este breve histórico, com o objetivo de auxiliar na compreensão do tema, passa-se à interpretação da norma que confere imunidade tributária aos templos de qualquer culto.

2 Interpretação da regra da imunidade dos templos

O estudo hermenêutico da regra da imunidade possui papel fundamental na devida aplicação da norma jurídica. Apesar de não se tratar de norma geral, alguns conceitos são vagos e imprecisos.

Como as regras de imunidade estão intimamente ligadas aos princípios constitucionais (dos quais derivam), o método de interpretação mais adequado para extrair o sentido da norma é o sistemático.

Antônio Roque Carrazza⁸ diz que as próprias normas constitucionais, que sempre possuem pluralidade de sentidos, devem ser interpretadas e aplicadas de modo consentâneo com os princípios da Carta Fundamental, que justamente por sua superior dignidade, lhes servem de balizas.

A norma inserida no artigo 150, VI, *b*, da Constituição, possui a seguinte redação: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto”.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 192.

⁸ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 44.

Alguns conceitos da norma não são de compreensão imediata, requerendo uma interpretação detida e um estudo do sistema para a sua definição. Ainda assim, tais conceitos não são nada pacíficos na doutrina e na jurisprudência. Primeiramente, analisar-se-ão as acepções possíveis do termo *qualquer culto* e, após isso, o que se entende por *templo*, e qual a extensão da imunidade.

2.1 Abrangência do termo “qualquer culto”

O primeiro obstáculo encontrado na interpretação do dispositivo é a abrangência do termo “qualquer culto”, utilizado pela norma constitucional. Para compreensão do termo é necessário avaliar a sistemática constitucional, e os valores que dão razão à norma.

Partindo do termo utilizado pela Constituição, veja-se o significado do substantivo culto no *Novo Dicionário Aurélio*:⁹

Culto [do s. lat. cultu < v. lat. colere, ‘cultivar’, ‘cuidar’, ‘tratar’, ‘honrar’, ‘venerar’.]
Substantivo masculino.

1. Adoração ou homenagem à divindade em qualquer de suas formas, e em qualquer religião.

o culto à Santíssima Trindade;

o culto das forças da natureza.

2. Modo ou sistema de exteriorizar o culto (1); ritual [cf. liturgia]:

o culto cristão;

o culto budista .

3. Cerimônia de culto (2) protestante

4. V religião (3).

5. Fig. Adoração, veneração, reverência, preito.

Com base nesta definição, conclui-se que se amoldam à hipótese a primeira e a segunda definição, que são abrangentes, como demonstrado pelo exemplo do “culto das forças da natureza”. A definição pode abarcar, portanto, diversas formas de adoração religiosa; mesmo não ligada diretamente à figura de um único Deus, compreende as religiões monoteístas, politeístas e mesmo as metafísicas. Como assevera Carrazza,¹⁰ deve possuir o culto requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade, para ser guinado ao patamar de religião.

Como já visto, o valor que fundamenta a existência da norma de imunidade dos templos de qualquer culto é a liberdade religiosa. Tal liberdade confere aos indivíduos o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias. Em um regime em que vigora a liberdade de pensamento, e por

⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário eletrônico Aurélio*. Curitiba: Positivo Informática, 2004. 1 CD-ROM Versão 5.11a.

¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 731.

consequente, a liberdade religiosa, não se admite distinção qualquer no tratamento de qualquer culto, pelo poder público.

Para Paulo de Barros Carvalho,¹¹ a interpretação do vocabulário *culto* deve ser extremamente ampla. Devem ser considerados cultos todas as formas de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. Os templos, por sua vez, são os imóveis onde se realizam os rituais.

Sacha Calmon Navarro Coêlho também dá interpretação extensiva ao termo:

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de camdomblé, ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto de sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.¹²

A matéria, no entanto, não é consenso entre os doutrinadores. Alguns como Yoshiaki Ichihara¹³ entende que o termo culto deva ser limitado. O primeiro limite seria a não abrangência do termo às manifestações de fé religiosa quando contrárias aos princípios da moral ou da ética. Fundamentando esta posição, o autor cita Celso Ribeiro Bastos:

A única restrição aceitável seria a de circunscrever o culto àquelas modalidades que não infrinjam os padrões médios de moralidade e religiosidade vigentes na coletividade. É curial que práticas atentatórias a esses padrões médios ou absolutamente discrepantes dos fins normalmente aceitos como próprios da atividade religiosa venham a ser encampadas sob o manto protetor da imunidade tributária. É de se frisar, contudo, que, aqui, antes de um problema tributário, está-se diante de um problema mais amplo de polícia administrativa dos costumes e da moralidade pública.¹⁴

A outra limitação mencionada por Ichihara¹⁵ é a de que, para que a entidade religiosa faça jus à imunidade, sejam atendidos os requisitos da lei, na mesma forma do artigo 150, VI, c, da Carta Magna, que sujeita as entidades lá arroladas ao cumprimento do disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, pelo menos até que a lei complementar superveniente regule a matéria. Desta forma, por analogia, entende o autor que a imunidade dos templos deve ser requerida pela entidade interessada, que deverá se sujeitar às obrigações acessórias previstas no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Assim, resume a necessidade de observância do artigo 14 do Código Tributário Nacional:

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 44.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 303.

¹³ ICHIARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 237.

¹⁴ BASTOS, apud ICHIARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 236.

¹⁵ ICHIARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 237.

Considerando o princípio que protege a imunidade dos templos de qualquer culto, a falta de livros fiscais e contábeis, a remessa de recursos ao exterior, o desvirtuamento da atividade religiosa, o desvio de recursos para os dirigentes (padres, pastores, rabinos, ministros etc.), afastam o benefício da imunidade.¹⁶

Ao firmar tal entendimento, o autor se baseia na obra de Pontes de Miranda, que já nos *Comentários à Constituição de 1967* dizia que “provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, noutra fim que o culto, cessa a imunidade”.¹⁷

Ives Gandra Martins,¹⁸ ao escrever sobre as imunidades dos templos de qualquer culto, em sua obra conjunta com Celso Ribeiro Bastos, entende haver outro tipo de limitação à concessão da imunidade. Para o autor, não podem ser beneficiados cultos demoníacos, ou cuja doutrina implique a negação de Deus. Discorre o autor:

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 Superior. Por fim, resta o aspecto relacionado a determinados cultos, que, embora dirigidos a Deus, põem em risco a própria sociedade, como alguns processos iniciados pela Polícia Federal estão a demonstrar. 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 abrangeram 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 pregação. Tais seitas ou agrupamentos são mais semelhantes aos *hippyes* modernos do que a uma serena, altruísta e aberta dedicação ao Senhor Deus Criador do Universo.¹⁹

Posição diametralmente oposta é sustentada por Fabrício da Soller,²⁰ o qual, seguindo a linha eclética de Paulo Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho, afirma que não se deve ter o preconceito de não se reconhecer como templo os locais diversos nos quais se professam as diversas crenças. Também, afirma que nada há de inconstitucional na existência dos chamados “cultos demoníacos”, desde que não preguem valores confrontantes com os da Carta Magna, como, por exemplo, a discriminação de raça, origem, credo etc. Se podem existir tais cultos, poderão também gozar da imunidade, pois como o Estado brasileiro é laico, não pode haver distinção entre as crenças, nem das divinas em face das demoníacas.

¹⁶ Id., *ibid.*, p. 237.

¹⁷ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. p. 425.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 180.

¹⁹ Id., *ibid.*, p. 180

²⁰ SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário – Rfdt*, Belo Horizonte, Fórum, v. 12, nov. 2004, p. 125.

Sobre a referência a Deus, contida no preâmbulo do texto constitucional, arremata:

Nesta quadra, não se desconhece que o preâmbulo da Constituição faz referência a Deus, mas tal referência não deve influenciar em nada o raciocínio a ser desenvolvido, pois, do contrário, estar-se-ia condicionando a interpretação de uma regra constitucional a um preâmbulo, que, como se sabe, não tem força cogente alguma. Tampouco os constituintes, por maior que seja o poder que detenham na elaboração de uma Constituição, por certo que não têm o poder de estabelecer a existência de Deus, ou se ele é uno, ou ainda se ele 'abençoa' esta ou aquela religião.²¹

Não se deve entender, de fato que o preâmbulo da Constituição se imponha diante de valores positivados por princípios expressos, como a liberdade de crença. A carta constitucional, ao conferir esta liberdade, não autorizou qualquer distinção, motivo pelo qual podem ser reconhecidos cultos legítimos que, por exemplo, não professem a fé num único ser superior denominado Deus. Se a Constituição da República não limitou, em momento algum, quais crenças podem ser reconhecidas como cultos, não há que, por meio de interpretações preconceituosas, requerer obstar a proteção constitucional a crenças que não atendam certas características comuns às "grandes religiões".

Se a Constituição de 1988, em relação à anterior, acabou por suprimir a exigência de observância aos "bons costumes" e à "ordem pública" para que os cultos gozassem de proteção constitucional, foi porque tal condição poderia levar a situações arbitrárias nas quais o responsável pela aplicação da norma poderia discriminar praticantes de crença diversa da sua, por considerá-la contrária aos seus bons costumes. Suprimida tal condição, não há que se retornar à ordem constitucional vigente, como o querem alguns autores.

Certo é que o abuso da liberdade de crença, para perpetração de atos contrários a valores fundamentais da Constituição, não deve ser abrangido pela proteção aos cultos. Há que se analisar, assim, cada situação no caso concreto, com a devida ponderação dos valores em questão. No que tange à imunidade tributária, deve-se ter claro que o limite não advém das características do culto, pois não há previsão constitucional neste sentido, sendo vedada a discriminação daqueles. Há um limite, sim, mas este previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, da Carta Magna, que prevê que serão imunizados somente o patrimônio, a renda, e os serviços vinculados às finalidades essenciais das entidades – e aqui, se coíbe a utilização do manto da imunidade para consecução de práticas direcionadas ao enriquecimento ilícito, que não se trata de finalidade essencial de qualquer culto, mas sim de organização criminosa.

No próximo item, analisar-se-á mais detidamente a extensão da regra imuni-zante.

²¹ Id., *ibid.*, p. 125.

2.2 Extensão da imunidade dos templos

O estudo da abrangência da imunidade em análise é de fundamental importância para o Direito Tributário. Não se trata de solução simples, como sugerem alguns autores, que bastaria conferir-lhe interpretação ampla e irrestrita. Tal situação, certamente colidiria com os demais princípios constitucionais de igual ou superior importância em relação ao princípio de liberdade de crença, como princípios da igualdade e da livre concorrência. Deve-se ter presente, também, que uma desoneração excessiva, em relação a certas pessoas, agravaria a situação dos demais contribuintes, que teriam que suportar maiores cargas tributárias.

De outro lado, não cabe dar ao dispositivo interpretação extremamente restritiva, isolada das finalidades constitucionais da imunidade, sob pena desta não cumprir seu devido papel.

Numa leitura apressada do dispositivo, sem análise do sistema no qual a norma está inserida, provavelmente compreender-se-ia que a estrutura física do templo (imóvel no qual se desenvolve determinado culto) não pode ser alvo de impostos, e nada mais. Assim, a regra imunizante, na prática, evitaria a cobrança do IPTU sobre os templos, que é imposto cujo fato gerador está ligado à propriedade de bem imóvel.

De fato, esta foi a interpretação dominante na imunidade tributária dos templos, da época em que surgiu, na Constituição de 1946, até a promulgação da Constituição de 1988. A doutrina considerava tratar-se de imunidade *objetiva*, ou seja, pertinente tão somente ao templo como prédio. Assim, estariam os cultos protegidos somente quanto à exigência de tributos ligados ao local no qual se praticavam as cerimônias – notadamente o IPTU.

A Constituição de 1988, que inovou no assunto pelo disposto no parágrafo 4º de seu artigo 150, trouxe maior discussão sobre o tema. Representante desta mudança de interpretação sobre a abrangência da imunidade é a posição de Flávio Campos:

O texto da carta vigente é, portanto, claro: se a vedação prevista na alínea 'b' (relativa aos templos de qualquer culto) do inciso VI, do artigo 150, se limita ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as atividades essenciais ali previstas, é intergiversável que a Constituição utilizou o termo 'templo' não no sentido de 'local destinado ao culto' nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de 'igreja' enquanto instituição religiosa.²²

Mas adiante, o autor arremata: "Somente o conceito de templo-entidade permite, assim, que se compreenda adequadamente o art. 150, VI, b, com sua conjunção necessária, que é o parágrafo 4º do mesmo dispositivo constitucional."²³

²² CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 54, mar. 2000, p. 48

²³ Id., *ibid.*, p. 50.

Carrazza²⁴ segue a mesma linha, quando afirma que a imunidade do art. 150, b, da Constituição, em rigor, não é direcionada ao templo propriamente dito, como local onde se realizam as cerimônias religiosas, mas sim a entidade mantenedora do templo: a igreja. Em razão disso, sustenta o autor que não podem ser exigidos de tais entidades os impostos relacionados aos serviços religiosos prestados (ISS), sobre a renda auferida com as doações dos fieis, sejam em dinheiro (IR) ou em bens imóveis (ITBI), sobre o imóvel onde o culto se realiza (IPTU) e assim por diante.

Yoshiaki Ichihara²⁵ discorda desta posição, por entender que apesar de a imunidade acabar beneficiando a entidade mantenedora do culto, ela se refere aos templos, de forma que se a entidade não possuir propriedade enquadrada no conceito de templo, não haverá imunidade alguma.

Como já se viu, a imunidade não há de consagrar a entidade em todas suas atividades, mas somente proteger as atividades relacionadas com as finalidades essenciais, ou seja, somente as atividades religiosas.

Para que se compreenda qual a abrangência da imunidade dos templos em relação às suas imunidades, necessário pensar no aspecto teológico da norma imunizante. Qual a sua finalidade? Da análise dos dispositivos constitucionais pertinentes à liberdade religiosa, já exaustivamente citados, viu-se que o Estado se compromete a assegurar o exercício dos cultos e a proteger os locais onde são praticados. Por outro lado, é vedado ao Estado estabelecer ou subvencionar cultos, bem como manter relações de aliança com seus representantes, ressalvada a colaboração de interesse público, que viria a ser mais um auxílio do culto ao Estado do que o contrário, pois, repita-se, seu subvencionamento é proibido.

Assim, verifica-se que o objetivo da norma de imunidade dos templos de qualquer culto é a *preservação* das entidades mantenedoras dos cultos, para que não venham a ser embargadas pela atividade tributária estatal.

Na mesma linha de raciocínio, escreve Fabrício da Soller:

O que se propõe em matéria de interpretação das regras de imunidade tributária é que, primeiramente, deixem-se de lado os pré-conceitos acerca da tributação excessiva, sob pena da interpretação resultar viciada desde a sua origem. Após, que não se interprete a regra de forma ampla, apenas porque a doutrina assim tem-se manifestado. Tomados esses cuidados, que se atenda ao princípio constitucional que a imunidade tributária buscou preservar, a fim de que, no ato de interpretar, o mesmo não seja perdido em momento algum. Cuida-se, aqui, de utilizar o critério teleológico, já que a função da regra de imunidade é a de preservar, ou de promover, conforme o caso, o princípio que a informa.²⁶

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 729.

²⁵ ICHIARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 232.

²⁶ SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário – Rfdt*, Belo Horizonte, Fórum, v. 12, nov. 2004, p. 119.

Adiante, o autor com base no critério teológico, distingue *imunidades de promoção* e *imunidades de proteção*. As últimas visam apenas proteger certos valores constitucionais, enquanto aquelas, além de proteger, visam incentivá-los. Ao Estado brasileiro, de acordo com a Constituição vigente, não é dado estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, nem formar alianças com qualquer religião, motivo pelo qual, em caráter geral, não se pode entender que o Estado vise promover qualquer culto, mas sim *preservá-los* e permitir que se desenvolvam, por si só, sem embaraços. Diferente é a situação das imunidades às instituições de assistência social e educação, pois estas cumprem finalidades relativas ao Estado, podendo falar-se em imunidade com finalidade de *promoção*.

A fixação desta premissa – de que a imunidade tributária dos templos visa à proteção e não à promoção dos cultos, aliada à compreensão do parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição, fornece ao intérprete um parâmetro para distinguir entre as atividades dos cultos que são tributáveis e as que são cobertas pela imunidade.

Nesse sentido, Roque Carrazza²⁷ considera que as atividades de cunho econômico, exercidas por entidades mantedoras dos cultos, não são abarcadas pela imunidade por não se tratarem de funções essenciais dos cultos. Expõe o autor:

De qualquer modo, 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 estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são as funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, posto que lícitas, têm objetivos nitidamente temporais. Chega-se com maior facilidade a esta conclusão se atentarmos para o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição federal (“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 nela mencionadas”).²⁸

Na opinião de Carrazza,²⁹ ainda, as aplicações financeiras das rendas provenientes de doações dos fiéis devem ser consideradas imunes, pois preservando o patrimônio da igreja, garantem melhor o culto religioso. Por fim, veículos utilizados diretamente para a finalidade dos cultos (v.g. o ônibus, caminhão, ou aeronave utilizado como “templo móvel”, nas palavras de Aliomar Baleeiro), são situações incomuns que recebem a proteção contra a tributação.

A imunização das atividades econômicas dos templos, no caso de uma interpretação ampla e ilimitada da imunidade, resultaria em duas ofensas à Constituição, a saber: consistiria numa promoção da entidade religiosa por parte do

²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 732.

²⁸ Id., *ibid.*, p.732.

²⁹ Id., *ibid.*, p.733.

Estado, que poderia ser entendida como subvenção indireta, como também resultaria em ofensa ao princípio da livre concorrência previsto no artigo 170, IV da Constituição da República.

Sobre esta possibilidade, Ives Gandra Martins³⁰ reconhece que a interpretação de que as atividades econômicas empregadas por entidades religiosas seriam relacionadas às atividades essenciais, por terem como objetivo a obtenção de receitas para a realização de certas atividades, não é a mais adequada. Entende o autor que se uma entidade religiosa pudesse explorar atividade econômica pertinente ao setor privado “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 livres de impostos”.

Mesmo com base nestes pressupostos, Ives Gandra³¹ entende que no caso de aluguel de imóvel por entidade religiosa, por entender que não haja dano ao mercado ou configuração de concorrência desleal, a renda proveniente e o IPTU de referido imóvel não deveriam ser exigidos, estando amparada esta situação pela imunidade.

Visão contrária é sustentada por Fabrício da Soller, em seu artigo, no qual entende que somente as atividades relacionadas diretamente com a religiosidade dos fiéis devem ser cobertas pela imunidade, não podendo compreender-se que a propriedade de terrenos baldios ou imóveis locados como forma de multiplicação do patrimônio da entidade sejam considerados relacionados às atividades essenciais do culto. Assim, os imóveis são contíguos ao templo e os alugados como forma de obtenção de renda estariam sujeitos ao IPTU e ao Imposto de Renda. Defende assim sua posição:

Por não ser uma imunidade de promoção, como é o caso, por exemplo, da imunidade das entidades de assistência social, não faz o menor sentido que o Estado deixe de tributar as rendas auferidas com aplicações financeiras ou com os aluguéis de imóveis. A não ser que o Estado quisesse incentivar o surgimento e o crescimento de religiões, o que lhe é vedado, não é razoável afirmar que toda sociedade tenha de contribuir para a manutenção do Estado com o pagamento dos impostos devidos nessas operações, mas as instituições religiosas não.³²

Sacha Calmon Navarro Coêlho, no mesmo sentido, entende que não podem ser tributados os prédios ou terrenos onde se exerce o culto, mas devem ser tributados os terrenos das entidades que se voltem para fins econômicos, como prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, lotes vagos, etc. No entanto, se “o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo

³⁰ MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Questões atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey. 1999. p. 205.

³¹ Id., *ibid.*, p. 206.

³² SOLLER. Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário – Rfdt*, Belo Horizonte, Fórum, v. 12, nov. 2004, p. 132.

devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária”, serão imunizados pela previsão do artigo 150, VI, c, da Constituição da República.³³

Essa, portanto, mostra-se proposta mais congruente com a análise dos dispositivos da imunidade dos templos, do parágrafo 4º, do artigo 150, da Constituição, e com as interpretações teológicas e sistemáticas. Em suma, a atividade econômica, exercida pelas entidades religiosas, pertinente ao setor privado, não pode ser protegida pela imunidade sob o argumento de que os frutos reverterem às funções essenciais, pois somente as atividades religiosas, em si, devem ser preservadas.

Com a realização de um estudo jurisprudencial, no entanto, percebe-se que esta não é a única compreensão do tema. No próximo item, será focada a visão dos tribunais sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

3 A posição jurisprudencial na aplicação da imunidade dos templos

A aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto lida diretamente com matéria constitucional, o que torna o Supremo Tribunal Federal a última instância competente para julgar a matéria no Brasil.

O primeiro caso envolvendo a imunidade dos templos a chegar à Corte Suprema foi julgado em 2 de julho de 1953, sete anos após a positivação da imunidade dos templos na Constituição. Registra-se que, à época, não existia a norma que hoje está no parágrafo 4º, do artigo 150, da Constituição Federal, e era comum o entendimento que a imunidade se restringiria tão somente ao prédio que abrigava o templo. Neste contexto, o Recurso Especial 21.826,³⁴ o Supremo assentou que na expressão “templo” estariam contidos os imóveis contíguos ao prédio onde se realiza o culto, por serem desdobramentos da atividade religiosa, mas não todos os imóveis pertencentes à instituição. Assim, julgou cobertos pela imunidade quanto aos impostos, no caso, a igreja e suas dependências, mas decidiu que os demais imóveis, isolados do templo, deveriam ser tributados.

Já sob a égide da Constituição de 1988, o Pretório Excelso analisou novamente o tema, no Recurso Especial 325.822,³⁵ cuja decisão foi proferida em 18/12/2002. Por maioria, vencidos os ministros Ilmar Galvão, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Suplêveda Pertence, decidiu o plenário por rever a posição anterior, entendendo que a imunidade deveria abranger os imóveis vagos e os alugados pela entidade religiosa como forma de obtenção de renda. O Ministro Gilmar Mendes, relator para o acórdão, discordou do voto do relator original, o Ministro Ilmar Galvão. Fundamentou seu voto na posição de Ives Gandra Martins, sustentando que o aluguel de imóveis, cuja renda obtida reverte às funções precípua da entidade, deve ser abarcado pela

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 304.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 21.826. Rel. Min. Ribeiro da Costa. 02/07/1953. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325.822. Rel. Min. Gilmar Mendes. 18/12/2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

imunidade tributária, porque, a seu ver, não resulta em agressão à livre concorrência.

O relatório inicial do Ministro Ilmar Galvão sustentou sua posição na diferença entre as alíneas *b* e *c*, do artigo 150, VI, da Constituição Federal. De acordo com o Ministro, “não socorre às recorrentes [entidades religiosas] a interpretação ampliati-va que este Tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea *c*, mesmo porque seria difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’.”³⁶ Neste sentido, cita os ensinamen-tos de Hely Lopes Meireles, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Hugo de Brito Machado e de Aliomar Baleeiro, votando pelo não conhecimento do recurso.

Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence, seguindo Ilmar Galvão, explica o porquê da diferenciação entre as entidades religiosas e as instituições destinadas à educação e assistência social:

Não consigo sobrepor, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico formal, às aspirações teológicas de cada imunidade. Uma, a das instituições de educação e de assistência social, porque desenvolvem atividades que o Estado quer estimular na medida em que cobrem a sua própria deficiência. Outra, a dos templos, a de ser o culto religioso uma atividade que o Estado não pode estimular de qualquer forma, tem apenas que tolerar. Todo favor dado, portanto, às instituições religiosas, há de estar instrumentalmente ligado e, conseqüentemente adstrito, ao valor constitucional que se visa proteger, à liberdade de culto. Por isso, a Constituição não reuniu, num inciso só, instituições de assistência social ou de educação com as instituições religiosas.³⁷

O voto, que se amolda às conclusões dos estudos sistemáticos e teológicos realizados neste trabalho, não prevaleceu. O voto de desempate, proferido pelo Ministro Marco Aurélio (presidente), apoiado aparentemente em convicções de cunho pessoal,³⁸ interpretou o parágrafo 4º, do artigo 150, da Constituição como imunizante de todo o patrimônio, rendas e serviços das entidades mencionadas na alínea *c*, entendendo que tal não importaria em ofensa ao disposto no artigo 19 do diploma constitucional, pois a seu ver subvenção pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada.

Apesar de se tratar de decisão proferida pelo Supremo, quem dá “a última palavra” na interpretação da Constituição, a decisão não vincula os demais tribu-nais, tendo em vista que não houve edição de súmula, tampouco súmula vinculante. Assim, como consta, alguns tribunais discordam do entendimento esposado pela

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325.822. Rel. Min. Gilmar Mendes. 18/12/2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325.822. Rel. Min. Gilmar Mendes. 18/12/2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

³⁸ O Ministro Marco Aurélio inicia seu voto da seguinte forma: “Peço vênua ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no previsto no Código de Direito Canônico de 1983, editado quando do papado de João Paulo II”.

maioria do plenário do STF, utilizando como fundamento, inclusive, os votos vencidos no julgamento do RE nº 825.882.

Na jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, encontram-se julgados que demonstram a existência de interpretações conflitantes, pois ora se entende que os bens que dão suporte econômico à atividade religiosa devem ser compreendidos pela imunidade, ora se realiza a interpretação sistemática do artigo 19, I, da Constituição, concluindo que a atividade econômica da instituição não deve ser abrangida pela imunidade, sob pena de caracterização de subvenção indireta.

O acórdão representante da primeira corrente é a apelação cível nº 2003.001716-0,³⁹ da lavra do Desembargador Luiz César Medeiros, julgada em 19/05/2003. No caso, a instituição religiosa opôs embargos à execução fiscal movida pelo Município de Tubarão, que a executava para cobrança do IPTU referente aos imóveis daquela. Alegou estar amparada por isenção e imunidade tributária. A segunda turma de direito público decidiu, por unanimidade, dar provimento ao recurso em favor da instituição religiosa, assentando que “os bens que representam o patrimônio ou que dão suporte econômico à atividade religiosa estão compreendidos na imunidade constitucional”, seguindo o entendimento do RE 325.882 do STF.

Verifica-se o entendimento da segunda corrente do Tribunal Catarinense, na apelação cível em mandado de segurança 03.028509-1,⁴⁰ da relatoria do desembargador Cláudio Barreto Dutra, de 27/04/2004. Neste caso, a instituição religiosa impetrou mandado de segurança em face do Município da São Joaquim, por entender descabida a cobrança do IPTU referente aos seus imóveis localizados naquele município, em razão da imunidade prevista pelo artigo 150, VI, *b* da Constituição Federal. A terceira turma de direito público negou provimento ao recurso da entidade religiosa, determinando a não aplicação da imunidade aos imóveis daquela instituição que não fossem comprovadamente relacionados ao culto, uma vez que é vedado ao Poder Público, em razão de se tratar de um Estado laico, subvencionar qualquer culto. Assim concordando com o voto vencido proferido no RE 325.882, do STF, assentou que devem ser imunizados somente os bens diretamente ligados à atividade religiosa, e não os imóveis sem finalidade, ou destinados à atividade econômica.

No Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, o entendimento predominante é o de ser possível abarcar na imunidade os prédios locados pelas entidades, com a finalidade de arrecadar fundos para o desenvolvimento de suas atividades. Na apelação cível nº 70003042694,⁴¹ do Relator Desembargador Roque Joaquim

³⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina Apelação Cível 203.001716-0. Rel. Des. Luiz César Medeiros. 19/05/2003. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

⁴⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina Apelação Cível em Mandado de Segurança 03.028509-1. Rel. Des. Cláudio Barreto Dutra. 27/04/2004. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

⁴¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível 70003042694. Rel. Des. Roque Joaquim Wolkweiss. 13/11/2002. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

Volkweiss, julgada em 113/11/2002, não é feita qualquer distinção entre o patrimônio da entidade, entendendo que haveria uma *presunção* que todo ele estaria relacionado à finalidade essencial:

As entidades descritas no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal são imunes ao pagamento de impostos. O fato de os imóveis estarem alugados não afasta a *presunção* de que o produto arrecadado deste contrato esteja sendo aplicado nas atividades essenciais da entidade.⁴²

Fundamenta tal posição, aplicando, analogicamente, decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 257700,⁴³ da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, que reconhece aos imóveis locados de entidade de assistência social a imunidade. Como visto acima, o próprio Ministro Ilmar Galvão não concorda com a aplicação deste tratamento, dando às entidades previstas na alínea *c*, do artigo 150, VI, da Constituição Federal, às entidades previstas na alínea *b* do mesmo dispositivo.

Por fim, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em recente decisão, na apelação cível 1.0027.06.109527-2/001,⁴⁴ decidiu que somente os imóveis vinculados diretamente às atividades essenciais do templo religioso são abrangidos pela imunidade. De acordo com o Desembargador Relator Maurício Barros, os terrenos vagos, não utilizados, não podem ser considerados relacionados às atividades essenciais, motivo pelo qual não estão cobertos pela imunidade.

O tema, como se pode ver, desperta polêmica e divergências na jurisprudência. O próprio plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu a interpretação a ser dada à norma imunizante por apenas um voto, decisão esta que não pacificou a discussão. A dúvida, como se vê, decorre da redação imprecisa do dispositivo, considerado pelo Ministro Sepúlveda Pertence de “difícil intelecção” (RE nº 325.882, de 18/12/2002).

No entanto, desde que haja certa isenção e neutralidade do interprete, é possível depreender o que é tributável e o que não pode ser, verificada a relação de proximidade com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal, ao delimitar a imunidade ao patrimônio, renda ou serviço *relacionado* com as finalidades essenciais dos cultos, no caso da imunidade da alínea *b* de tal dispositivo, deve ser compreendido de forma a atrelar o patrimônio, renda ou serviço ao fim intrínseco, qual seja, a manifestação de religiosidade, nas suas diversas formas. Afirmar que seria relacionada aos fins da entidade a atividade econômica cujos lucros revertem em benefício destes constitui interpretação imprecisa, pois a relação deve estar na destinação do patrimônio, na obtenção da renda, na natureza do serviço.

⁴² BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível 70003042694. Rel. Des. Roque Joaquim Volkweiss. 13/11/2002. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 257700. Rel. Min. Ilmar Galvão. 15/03/2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível 10027.06.102527-2/001. Rel. Des. Maurício Barros. 03/07/2007. Disponível em: <<http://www.tjmg.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

Fazendo uso dessa concepção, tem-se, a título de exemplo, que a especulação imobiliária, a exploração econômica de estacionamento, a comercialização de bens diversos ou as rendas percebidas da exploração de uma emissora de televisão, não se relacionam com finalidades essenciais dos cultos. Por outro lado, o dízimo dado pelos fiéis, a realização de batizados, casamentos ou outras cerimônias específicas do culto claramente se relacionam com as ditas finalidades, merecendo a imunidade tributária.

Ao ligar-se o objeto ou atividade da entidade mantenedora do culto à finalidade essencial, para compreensão do dispositivo, atinge-se uma interpretação compatível com os valores constitucionais em questão, preserva-se a liberdade de organização religiosa, sem vulnerar a livre concorrência e sem incorrer em subvenção aos cultos. Assim, por meio do uso dos critérios sistemáticos e teológicos de interpretação, atinge-se a interpretação conforme a Constituição que melhor se compatibiliza com o conjunto de valores do sistema.

Considerações finais

A imunidade dos templos de qualquer culto é uma regra positivada na Constituição, como uma forma de manifestação de um dos valores nela previstos, qual seja, o princípio da liberdade religiosa. Por ser uma regra vinculada a um princípio, sua interpretação a ele deve ficar adstrita, de forma a dar aplicação ao valor.

Na análise histórica da imunidade dos templos de qualquer culto e do princípio da liberdade religiosa, verificou-se que a evolução foi gradual, ao longo das Constituições.

A Constituição Imperial de 1824, apesar de reconhecer uma religião oficial no país, admitia o culto doméstico de outras religiões. A Constituição Republicana de 1891, por sua vez, instituiu o Estado laico, proibindo a ligação entre Estado e qualquer culto, além de reforçar a liberdade religiosa, suas consequências da separação entre Estado e religião. A laicização do Estado significa que este deve ser neutro em relação às religiões, não deve promover nem obstaculizar o desenvolvimento dos cultos. A Constituição de 1946 foi a que efetivamente criou a imunidade dos templos, como forma de preservação da garantia da liberdade religiosa, dificultando que o Estado interfira neste domínio para embaraçar-lhe o desenvolvimento. Em 1988, criou-se um dispositivo (§ 4º do artigo 150 da Constituição Federal) que restringiu a imunidade dos templos ao patrimônio, renda e serviço relacionado às finalidades essenciais do culto.

Os métodos de interpretação sistemático e teológico permitem uma melhor compreensão da imunidade dos templos. Realizada essa interpretação, compreende-se que a imunidade tem como objetivo a preservação da liberdade de organização religiosa de qualquer culto, sem distinção de credo. Assim como a liberdade de crença é vasta, sem que haja limitação constitucional, o termo culto também deve ser abrangente.

É necessário observar, contudo, que a imunidade em si não deve ser considerada de forma ampla e irrestrita. O valor que fundamenta a norma é a liberdade religiosa, assim, é necessária a proteção deste valor, o que difere completamente da promoção de cultos, que é constitucionalmente vedada. Neste sentido, a norma do artigo 150, § 4º, da Constituição Federal estabelece a limitação: devem ser considerados imunes apenas o patrimônio, rendas ou serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade. Assim, como a atividade econômica não é finalidade essencial de qualquer culto, o patrimônio, a renda ou serviço derivado de tal atividade deve ser tributado. A obtenção de dinheiro, com o objetivo de sustentar a atividade religiosa, seja na forma de dízimos ou doações dos fiéis, por outro lado, está mais ligada à prática religiosa do que ao domínio econômico, e por isso deve ser compreendida nas hipóteses de imunidade.

A posição por parte do plenário do Supremo Tribunal Federal, cujo voto prevaleceu no julgamento do Recurso Extraordinário 325.882, de 18/12/2002, não compartilha desta opinião, ao permitir a imunidade no caso de propriedade de imóveis vagos e de imóveis alugados, como forma de investimento e multiplicação de patrimônio. Tal entendimento permitiria a uma entidade religiosa a multiplicação de seu patrimônio, com investimentos cada vez maiores na aquisição de novos ativos, representados pela locação de imóveis, com rendas acima do normal, em razão da impossibilidade de cobrança de impostos. Com base na análise dos princípios constitucionais, percebe-se que essa forma de promoção de cultos não deve ser patrocinada pelo Estado.

Assim, a interpretação da imunidade dos templos de qualquer culto que melhor se insere no sistema constitucional é a que abarca pela imunidade tão somente o patrimônio, rendas e serviços intrinsecamente relacionados às finalidades dos cultos, ou seja, que sejam oriundos ou sejam destinados à prática da atividade religiosa.

Referências

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 21.826. Rel. Min. Ribeiro da Costa. 02/07/1953. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325.822. Rel. Min. Gilmar Mendes. 18/12/2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.
- BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível nº 203.001716-0. Rel. Des. Luiz César Medeiros. 19/05/2003. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70003042694. Rel. Des. Roque Joaquim Wolkweiss. 13/11/2002. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 257700. Rel. Min. Ilmar Galvão. 15/03/2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível nº 10027.06.102527-2/001. Rel. Des. Maurício Barros. 03/07/2007. Disponível em: <<http://www.tjmg.gov.br>>. Acesso em: 02 maio 2009.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 54, mar. 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário eletrônico Aurélio*. Curitiba: Positivo Informática, 2004. 1 CD-ROM Versão 5.11a.

ICHIARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: por uma revisão da posição do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário – Rfdt*, Belo Horizonte, Fórum, v. 12, nov. 2004.

