

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

MARIA HELENA BRITO DE SOUSA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A imunidade dos templos e instituições religiosas

São Paulo

2016

MARIA HELENA BRITO DE SOUSA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: a imunidade dos templos e instituições religiosas

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

2016

RESUMO

As imunidades tributárias foram postas no ordenamento jurídico pelo constituinte originário como meio para proteger valores eleitos pela República Federativa do Brasil. A imunidade religiosa, disposta no art. 150, VI, “b” da CF/88, constitui um meio, outorgado pelo Constituinte, para se efetivar a proteção ao direito fundamental à liberdade religiosa.

O presente trabalho tem como objetivo a análise do alcance da imunidade dos templos e instituições religiosas no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços dessas instituições dentro de um contexto sistêmico, analisando-o de acordo com o ordenamento jurídico vigente.

Para tanto, após fixarmos nossas premissas de observação do objeto de estudo, recorreremos à pragmática analisando situações concretas e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Sistema Constitucional Tributário. Imunidade Tributária. Templos de qualquer culto. Instituições religiosas. Liberdade religiosa.

ABSTRACT

Tax immunities were brought into the legal system by the original constituent in order to protect values elected by the Federative Republic of Brazil. The Immunity presented by article 150, VI, "b" of the Federal Constitution of 1988, is granted by the Constituent Assembly, to provide effective protection of the fundamental right to religious freedom. This study aims to analyze the scope of immunity of churches and religious institutions in relation to their properties, revenues and services, analyzing it according to the current legislation. In order to accomplish this, after brief comments on the subject matter, the jurisprudence of the Supreme Court will be analyzed.

Keywords: Constitutional Tax System. Tax immunity. Temples, Religious institutions. Religious freedom.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO: NORMAS DE COMPETÊNCIA ..	8
2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	13
2.1 O Instituto das Imunidades Tributárias.....	13
2.2 Conceito do instituto da Imunidade Tributária	14
2.3 Acepções da expressão Imunidade Tributária.....	18
2.4 Classificação das Imunidades Tributárias	19
3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS	21
3.1 Liberdade religiosa como primeiro fundamento da imunidade.....	22
3.1.1 Acepção do vocábulo templo e a noção jurídica de culto.....	23
3.2 Alcance da Imunidade.....	25
3.2.1 Cemitérios.....	31
3.2.2 Maçonaria	32
3.2.3 Redes de Televisão pertencentes às entidades religiosas.....	34
3.2.4 Cultos satânicos	35
CONCLUSÃO.....	37
BIBLIOGRAFIA	40

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 consagrou diversos direitos e garantias fundamentais, dentre eles a inviolabilidade do direito à liberdade de crença e consciência, consagrado no art. 5º, VI, da CF/88. Não bastasse a Carta Magna estabelecer o fim, concedeu ainda os meios para a realização deste.

Isto é, para fins de se evitar qualquer embaraço à liberdade religiosa, a Constituição desonerou os ‘templos de qualquer culto’ do pagamento de impostos, considerando a premissa “*the Power to tax involves the Power to destroy*”¹, de modo que a imunidade religiosa, objeto do nosso estudo, se destina à proteção de um direito e garantia fundamental, devendo ser interpretada à luz de sua *ratio essendi*.

No presente trabalho, abordar-se-á o alcance e os limites da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’. Inobstante a vasta bibliografia existente sobre o tema, este estudo justifica-se em função da importância do tema, Imunidades dos ‘Templos de qualquer culto’, à luz do Sistema Jurídico, bem como das sucessivas alterações de entendimento do alcance da imunidade.

Para tanto, foi seccionado em três capítulos, onde serão tecidas considerações acerca dos sistemas jurídicos, notadamente o sistema constitucional tributário delimitado pelas regras de Competência Tributária.

No segundo capítulo, será discorrido sobre conceito do instituto da imunidade tributária, bem como a sua destinação e classificações. Analisaremos, em seguida, a imunidade dos templos de qualquer culto, fixando a interpretação a ser aplicada ao Texto Constitucional concernente à imunidade e estabeleceremos o significado dos vocábulos “templo” e “culto”, bem assim da expressão “finalidades essenciais”.

Após a conceituação dos vocábulos mencionados, estabeleceremos os limites e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto relativamente ao patrimônio, rendas e serviços destas entidades relacionados com as suas finalidades essenciais.

Consoante às lições do professor Geraldo Ataliba, citadas pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, partimos do texto constitucional para podermos compreender as devidas proporções do Sistema Tributário Brasileiro².

¹ MARSHALL, John *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 35.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método** São Paulo: Ed. Saraiva. 2013, 5ª Ed, p. 214.

Nesse contexto, para a elaboração do presente estudo, far-se-á uso do método dedutivo, de forma a permitir a interpretação sistemática das normas jurídicas que serão objeto da investigação.

Por fim, levaremos a nossa análise ao nível pragmático, trazendo à baila situações que merecem uma análise mais densa sobre o alcance da aplicação da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’.

1 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO: NORMAS DE COMPETÊNCIA

Ao tratar das Imunidades Tributárias dos Templos de qualquer culto e Instituições religiosas, se faz imperiosa uma digressão aos conceitos básicos do direito, uma vez que adota-se o método dedutivo, são imprescindíveis para explorar o tema dentro de um panorama sistêmico.

Noberto Bobbio entende o sistema como uma “*totalidade ordenada*”³, e afirma que os entes que o integram devem ter uma relação com o todo, bem como entre eles. Daí se conclui que se conclui que haverá traços e requisitos comuns que são inerentes à qualquer sistema, devendo o qualitativo agregado ao signo sistema ser compatível com estes traços e requisitos⁴.

Nesse entender, o Prof. Geraldo Ataliba preceitua que:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios utilitários, de alta qualidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob a perspectiva unitária, se denomina sistema. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.⁵

O ilustre mestre Lourival Vilanova preceitua que “*falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem*”⁶. Depreende-se dos conceitos anotados o caráter inter-relacional das partes que compõem o sistema, bem como entre os sistemas, e estas constantes interações, intrasistêmica e intersistêmica, que possuem potencialidade para conjugar alterações na parte e no todo.

O objeto de nosso estudo, como cientistas do direito, é o sistema jurídico, sendo este último o signo qualitativo ao signo sistema, que se correlaciona com os entes que o compõe, no caso, as normas jurídicas. O sistema jurídico é formado pelas normas jurídicas, que se relacionam de diversas formas sob um princípio que as unifica⁷.

³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 77.

⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 251.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968, p. 4.

⁶ VILANOVA, Lourival apud BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 252.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método** São Paulo: Ed. Saraiva. 2013, 5ª Ed., p. 218.

Noberto Bobbio em seu livro *Teoria do Ordenamento Jurídico* indaga se um ordenamento jurídico constituiria um sistema, isto é, se as normas jurídicas, partes do sistema jurídico, possuem essa relação de coerência necessária a um sistema, bem como quais seriam essas condições que tornam possíveis tal relação.

Para responder a sua indagação se utiliza da diferenciação feita por Kelsen em sistema dinâmico e estático, este, segundo Noberto Bobbio,⁸ é o sistema “*no qual as normas estão ligadas umas às outras, como proposições de um sistema dedutivo*”; aquele é o sistema “*no qual as normas que o compõem derivam uma das outras por meio de sucessivas delegações de poder*”. E conclui, em resposta a sua indagação, que os ordenamentos jurídicos são sistemas dinâmicos.

O Prof. Paulo Ayres Barreto⁹, sobre a diferenciação de ordenamento jurídico e sistema, considerando as lições de Alchorrón e Buligin, explana que o sistema do direito positivo é o conjunto de normas estaticamente consideradas, ao passo que o ordenamento jurídico é uma série de sucessivos sistemas ao longo do tempo. Nesse passo, oportunamente efetua o registro que tais conclusões são tão somente um modo de ver sobre o objeto evidenciando o seu aspecto dinâmico, de modo a concluir por não adotar distinção entre o ordenamento jurídico e o sistema do direito posto, uma vez que ambos possuem um inequívoco foco sistêmico.

Para que o sistema jurídico seja dotado de operacionalidade se faz necessário alguns axiomas dos quais derivem toda a positivação do direito, que, nas palavras de Paulo Ayres Barreto, “*impende reconhecer que não há ordenamento jurídico que se possa estruturar sem a definição de sua hierarquia e do critério de reconhecimento da validade de suas unidades normativas. Hierarquia e validade não dois axiomas do direito posto.*”¹⁰

Sobre o axioma da hierarquia, o professor Paulo de Barros Carvalho preleciona que: “*Sem hierarquia não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer.*”¹¹ No que tange à hierarquia, Roque Antônio Carrazza diz que:

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide

⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 78.

⁹ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 255.

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 256.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método** São Paulo: Ed. Saraiva. 2013. 5ª Ed. Pág. 223.

jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional¹².

E conclui afirmando que a Constituição Federal “*é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico*”¹³. Sobre o axioma da validade, Aurora Tomazini de Carvalho afirma que:

Uma norma é válida quando produzida por ato de vontade (manifestação do poder) disciplinado em outra norma de superior hierarquia e, em consequência disso, ela é obrigatória. Neste sentido, a validade é tida como sinônimo de existência e de obrigatoriedade¹⁴.

Em contraposição a este entendimento, Ávila¹⁵ entende pela insuficiência da tradicional sistematização hierárquica e formal para dimensionar a complexidade das relações entre normas jurídicas e propor, de forma complementar à sistematização tradicional, um modelo *circular*, com interações bidirecionais entre as normas de diferentes hierarquias; *complexo*, com relações não apenas verticais, mas horizontais e entrelaçadas; *gradual*, com graduação na observância dos critérios de sistematização material; e cuja consequência preponderante está no plano da eficácia das normas.

Para a sistematização material, tem-se como axioma a coerência entendida como “*exigência de uma conexão de sentido entre as normas como condição de possibilidade de conhecimento a ser preenchida na interpretação dos textos normativos, exigindo que se atendam condições formais (ligadas à coerência e completude) e substanciais de coerência.*” É importante notar que a relação de dependência recíproca entre as proposições, bem como a presença de elementos comuns contribui para a coerência substancial do sistema.¹⁶

Como visto, as normas jurídicas são os elementos componentes do sistema jurídico, estas segundo Roque Carrazza, podem ser conceituadas como “*um juízo estruturado na forma hipotético- condicional*”¹⁷. Esse também é o sentido empregado por Alfredo Augusto Becker¹⁸ onde intitulando-a como *regra jurídica*, afirma que esta é uma regra de conduta predeterminada,

¹² CARRAZZA, Roque Antônio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Edição. 2012.Pág. 35.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Edição. 2012.Pág. 37.

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses. 2013. Pág. 705.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010, p.29 e ss.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010, p.29 e ss.

¹⁷ CARRAZZA, Roque. **Reflexões sobre a obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses. 2010. Pág. 16.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2013. Pág. 314.

ou seja, um instrumento para prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer) dos homens. Assim, as normas inseridas dentro do sistema interagem simultaneamente uma sobre as outras de forma a garantir a coerência sistêmica.

Como visto anteriormente, o postulado da hierarquia é necessário à operacionalidade do sistema jurídico, pois sem esta não poderíamos alcançar o fundamento de validade das normas. No nosso sistema do direito positivo jurídico, a Constituição da República Federativa do Brasil é o suporte de validade de todas as normas, ela é, segundo Roque Carrazza, a *“Lei máxima, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo quê condiciona o agir dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário”*¹⁹.

Nesse diapasão, a Carta Magna outorgou a cada um dos entes federados a competência para instituir os tributos, conforme delineado em seu capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, através de normas jurídicas postas em nosso ordenamento.

A competência tributária, segundo o Prof. Roque Carrazza²⁰, é *“a faculdade de criar, ‘in abstracto’, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas.”*

Portanto, o ente público que detêm a competência tributária não pode dispor ou transacionar a mesma, conforme as lições de Renato Lopes Becho, a competência é irrenunciável, nem por lei poderia o Parlamento abdicar da competência outorgada pela Constituição²¹.

Assim, a criação de tributo é permitida, tão somente, ao ente federativo cuja competência tenha sido outorgada pela Constituição Federal, nos moldes por ela estabelecidos. É vedado, portanto, que qualquer outro ente, que não o designado pela Carta Maior, legisle ou institua tributo, ou o faça diversamente do arquétipo constitucional delineado, sob pena de ofensa ao pacto federativo e à própria Constituição Federal.

Ocorre que os contornos estabelecidos pela Constituição Federal devem ser obedecidos pelos entes federados, sob pena de invadir a competência de outro ente ou em razão de exorbitar a que lhe fora outorgada.

Nessa esteira, a competência tributária já nasce limitada, conforme salienta José Souto Maior Borges:

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 28ª Ed., 2012, p. 36.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Ed., 2012, p. 567.

²¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 234.

A competência tributária já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.²²

Ao passo que a norma jurídica que outorga a competência para dar nascimento, no plano abstrato, ao tributo, a norma jurídica imunizante limita a criação do tributo. Isso porque, ela também demarca as competências outorgadas pela União, no entanto, em sentido negativo.

O ilustre Prof. Roque Carrazza²³, traduz essa relação ao dizer que:

as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhe são afetos, se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos por meio de regras positivas (que autorizam a tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação).

As imunidades tributárias atuam nesse aspecto negativo, impondo limites aos entes federados à criação de tributos, sendo, portanto, uma norma de competência negativa traçando limites para o ente federado instituir o tributo.

²² BORGES, José Souto Maior. Limitações Constitucionais à Tributação. **IV Curso de Especialização em Direito Tributário**, vol. I, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378, *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1 O Instituto das Imunidades Tributárias

O instituto da imunidade nos referencia a uma ideia de proteção. É bem verdade que em Roma, durante o reinado de César, esse instituto protegia os cidadãos do pagamento dos tributos provinciais, perdurando até a época imperial com o imperador Augusto. A ideia de imunidade repousa em não se sujeitar ao *munus* público, por essa razão que, em regra, a imunidade se reserva aos impostos, vez que a sua arrecadação é destinada a cobrir os gastos públicos em gerais.²⁴

Convém registrar que a desoneração tributária nem sempre se correlacionava com a falta de capacidade contributiva ou sequer com o papel que a pessoa desempenhasse na sociedade. Tanto foi assim que na França, no século XVIII, os impostos eram exigidos dos pobres, uma vez que o clero e a nobreza não admitiam ser igualados as pessoas comuns para o pagamento de impostos.²⁵

A democratização das imunidades se deu apenas com o advento do Liberalismo. Isso porque o instituto da imunidade passou a ser visto como uma garantia de proteção à certas atividades atendendo as exigências sociais e não em razão de privilégios.²⁶

É dizer, ao passo que o liberalismo buscou a ideia de imunidade nos direitos naturais, o positivismo a inseriu no sistema do direito positivo e a relaciona à natureza das coisas ou aos direitos morais.²⁷

O Prof. Renato Lopes Becho²⁸ nos diz que a imunidade, no sentido aqui estudado, é um instituto brasileiro, vez que nenhum outro país realiza a outorga de competência, bem como a imposição de seus limites no texto constitucional como a Constituição Federal do Brasil faz.

É importante salientar que o instituto da imunidade encontra a sua justificativa no princípio da igualdade, vez que o constituinte criou uma exceção à regra, fundamentando-se na necessidade de um tratamento diferenciado para aquelas situações, tal como a falta de

²⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 375.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 29.

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 29.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 29.

²⁸ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 470.

capacidade contributiva, buscando atingir a harmonia do nosso sistema jurídico.²⁹ A imunidade visa, pois, a

assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.³⁰

Conforme preceituado pelo Prof. Roque Antonio Carrazza³¹: *“As imunidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade.”* As imunidades preceituam a *não competência* dos entes federados para instituir tributos sobre certas pessoas, justificando-se, em razão de sua natureza jurídica, da realização de determinada operação jurídica ou, ainda, devido à situação jurídica da pessoa imunizada³².

Luis Eduardo Schoueri³³ assevera que as imunidades encontram-se no texto constitucional por terem função meramente sistemática, uma vez que *“tendo em vista a repartição de competências tributárias, houve por bem o constituinte valer-se do instituto da imunidade com a finalidade de oferecer coerência ao próprio sistema”*.

2.2 Conceito do instituto da Imunidade Tributária

Antes de conceituarmos o instituto da imunidade tributária, se faz necessária uma breve análise dos diversos posicionamentos acerca da função do referido instituto em nosso sistema jurídico. Para Aliomar Baleeiro, a imunidade tributária funciona como uma limitação da competência de tributar advinda da Carta Magna, já Pontes de Miranda acrescenta à perspectiva de Baleeiro a qualificação da imunidade como um direito fundamental. Amílcar de Araújo Falcão, por seu turno, entende que o instituto da imunidade é uma forma qualificada de não incidência, em razão de a Constituição ter suprimido a competência do ente federado.³⁴

²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 376.

³⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros. 3ª Ed., 2007, 221.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 6.

³² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 13.

³³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 377.

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 35.

Assim, a imunidade tributária pode ser entendida como: (i) uma limitação constitucional ao poder de tributar; (ii) um princípio constitucional; (iii) uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada; (iv) uma exclusão ou supressão da competência tributária; e, ainda, como uma (v) categoria referida a circunstâncias extrajurídicas.

Regina Helena Costa crítica o entendimento da imunidade tributária como uma limitação ao poder constitucional de tributar, por se verificar uma afirmação vaga, colocando o instituto da imunidade ao lado de outras categorias jurídicas que com elas não se confundem.³⁵ É dizer, restaria vago o conceito de imunidade tão somente como uma limitação ao poder constitucional de tributar posto que nessa categoria de enquadram os princípios, mas não deixa de se enquadrar no referido conceito.

Em relação à acepção da imunidade tributária como um princípio constitucional, o Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes preceitua que o aludido instituto “*não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política social e econômica do país; (...) é um princípio constitucional de vedação impositiva.*”³⁶ A crítica tecida a esta corrente é que não se pode qualificar o instituto da imunidade com a generalidade e a abstração, próprios dos princípios.

No tocante ao entendimento da imunidade como uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, a Prof. Regina Helena Costa refuta tal acepção em razão da incidência tributária não ocorrer no plano constitucional.³⁷

Noutro passo, ao tratar de uma norma de imunidade como uma exclusão ou supressão da competência tributária, no entender da Prof. Regina Helena Costa, estar-se-ia transmitindo uma ideia que a competência fora originalmente outorgada e, posteriormente, afastada. Ocorre que a Competência Tributária já nasce limitada, as normas de imunidade não incidem em um momento posterior as de competência, mas são contemporâneas, não havendo que se fala em exclusão ou supressão de norma de competência.³⁸

Tem-se, por fim, a acepção da imunidade tributária como uma categoria referida a circunstâncias extrajurídicas merece ser revisada, vez que os valores protegidos estão positivados em nosso ordenamento jurídico, não podendo se falar em circunstâncias

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

³⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. *apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

³⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 40.

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 44.

extrajurídicas. Nem se diga que em razão das imunidades protegerem valores fundamentais da sociedade estariam se referindo a circunstâncias extrajurídicas, pois tais valores encontram-se positivados em nossa Carta Magna.

Entende-se o instituto da imunidade como uma limitação ao poder de tributar, que apesar de sua forte carga axiológica não constitui um princípio, mas uma norma de competência tributária com a finalidade de proteger valores positivados em nosso texto constitucional. Outrossim, não há que falar em não-incidência constitucionalmente qualificada, pois a incidência do tributo ocorre no plano infraconstitucional ao passo que as imunidades estão postas na Carta Magna, nem tampouco em exclusão ou supressão *a posteriori* da Competência Tributária, pois esta já nasce limitada.

Diante do exposto, podemos conceituar a imunidade tributária segundo as palavras do Prof. Ruy Barbosa Nogueira³⁹, que aduz:

Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressas por meio de proibições ou exclusões de competência, não apenas para impedir a cobrança de impostos (...), mas vedação *a priori* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e autoaplicáveis das *hipóteses negativas de atribuição de competência*". (grifos do original)

Nesse sentido, também são as lições do ilustre mestre Prof. Paulo de Barros Carvalho, que define a imunidade tributária como:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito inconstitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁴⁰

Do conceito acima referenciado depreende-se que a imunidade tributária é uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, pois todas as normas imunizantes se encontram determinadas no Texto Constitucional; ao estabelecer a incompetência da pessoa política, as imunidades traduzem uma das formas de delimitação da competência das pessoas políticas; e, as imunidades são explícitas e limitadas, podendo persistir aquelas situações previstas na Constituição, não se podendo falar em imunidades implícitas.

³⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 1992, p. 22.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 370.

Renato Lopes Becho⁴¹ ratifica, categoricamente, “*em linhas gerais, temos que a imunidade é a proibição constitucional ao poder de tributar.*”

A norma imunizante é destinada não apenas aos entes federados, limitando o exercício da competência tributária, mas também as pessoas por ela indicadas que passam a deter o direito público subjetivo de não terem contra si tributos instituídos ou cobrados, conforme a dicção da Constituição Federal. Noutros termos, fica impedida a administração pública cobrar impostos das categorias imunes, por impossibilidade jurídica de se ter uma lei válida que fundamente tal pretensão.

Como se vê, a norma de imunidade compõe as normas de competência tributária, auxiliando a fixar a incompetência dos entes federados, assim operam como normas de estrutura, visto que dispõe sobre a edição de outras normas.

No rigor das lições de Fabiana Del padre Tomé, “*a imunidade não exclui ou limita a competência tributária; ao contrário, consiste em uma regra que, conjugada a outras, tem como resultado a competência tributária constitucionalmente traçada.*”⁴²

Em razão de compor as chamadas normas de competência a Prof. Regina Helena Costa⁴³ enumera as seguintes características das normas que preceituam imunidade:

1)privativa ou exclusiva, porque referida exclusivamente àquelas pessoas, bens ou situações expressamente indicadas; 2) *indelegável*, pois não pode ser transferida a outrem; 3) *incaducável ou imprescritível*, porque a eventual não fruição da imunidade, ainda que por longo período, não carreta a extinção do direito público subjetivo; 4) *inalterável*, uma vez que a pessoa imune não pode modificá-la, pois a recebe da própria Constituição; 5) *irrenunciável*, pois se a pessoa beneficiada desejar pagar o tributo correspondente, apesar de ser imune, pode fazê-lo, mas não abre mão da imunidade; e 6) *facultativa*, no sentido de que a pessoa imune pode ou não se utilizar do benefício. (Grifos do original).

É importante ressaltar que as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente de regulamentação infraconstitucional para que se verifiquem seus efeitos.

⁴¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 470.

⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do patrimônio, rendas e serviços relacionados às atividades essenciais dos templos de qualquer culto, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 59.

Nesse sentido foi que o Ministro do Supremo Tribunal Federal Dias Toffoli⁴⁴, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 385.091-DF, afirmou: “*A imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve, com tal predicação, ser interpretado extensivamente*”.

Em vista disso, caso uma lei ou ato administrativo queria instituir/cobrar tributos sobre uma categoria imune estará violando não apenas o texto constitucional que alberga a imunidade, mas o art. 5º, § 1º da Constituição Federal, posto a norma imunizante ser um direito fundamental do contribuinte a sua aplicabilidade é imediata. Em síntese, a lei pode criar tributos, contudo não tem permissão para violar uma norma de imunidade⁴⁵.

Ademais, apesar dos institutos da imunidade tributária e da isenção serem inconfundíveis, ao final ambos concedem uma desoneração da carga tributária. No entanto ao passo que as imunidades estão postas na Constituição e são vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas ou certos bens, ou, as vezes, ambos; as isenções, por sua vez, são encontradas em leis ordinárias ou complementar que, após a instituição do tributo, exclui expressamente certos casos em razão de política fiscal.⁴⁶

As isenções podem ter como ponto de partida um preceito constitucional, mas quem a estabelece é o legislador ordinário e não o constituinte. Isso porque a isenção fiscal advém da autolimitação do exercício do poder de tributar devendo ser exercida de acordo com a competência tributária do ente federado. No plano da isenção não ocorre uma limitação à competência tributária, o ente federado detêm a competência, contudo, por razões de políticas fiscais, entende por conceder a isenção.⁴⁷

2.3 Acepções da expressão imunidade tributária

As imunidades tributárias podem ser entendidas em duas acepções, uma ampla, quando se referir à incompetência dos entes federados para tributar, e outra restrita, referindo as normas constitucionais que expressamente vedam os entes federados a instituir tributos sobre determinadas pessoas.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 385091/DF . Relator: TOFFOLI, Dias. Publicado no DJ de 18/10/2013. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4690215>. Acessado em 31/10/2015.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 15.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 11ª Ed., 1997, p. 87.

⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros. 3ª Ed., 2007, 220.

A primeira acepção poderia ser verificada, segundo o Prof. Roque Carrazza⁴⁸, quando (i) as pessoas realizam fatos que não se encontram previstos como hipótese de incidência de um tributo, ou não configuram o antecedente de uma regra matriz de incidência tributária; (ii) o ente federado tem a intenção de instituir e cobrar o imposto sem a observância dos princípios constitucionais tributários; (iii) quando o tributo seja instituído com efeito de confisco; (iv) se implicar em limitações ao tráfego de pessoas ou bens; (v) em desatenção ao princípio da uniformidade geográfica; e, (vi) discriminando a mercadoria, renda ou bem em razão de sua origem ou destino.

A imunidade tributária em sentido amplo sofre duras críticas do Juiz Federal Renato Lopes Becho⁴⁹, ao dizer: “*A imunidade em sentido amplo praticamente nada nos diz. Ao referir-se a todas as limitações ao poder constitucional de tributar (...) nada ou quase nada se disse a respeito do tema proposto.*”

A imunidade em sentido estrito, por sua vez, são as normas imunizantes expressas no texto da Constituição Federal, as que, nas palavras do Prof. Roque Antonio Carrazza⁵⁰, “*declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.*”

A imunidade dos templos e instituições religiosas se enquadram na segunda acepção, vez que expressamente previstas no art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal.

2.4 Classificação das Imunidades Tributárias

As imunidades tributárias, segundo o Prof. Luis Eduardo Schoueri⁵¹, se dividem em subjetivas, objetivas ou mistas, tendo em vista se o seu conteúdo diz respeito a pessoas, coisas ou ambas.

Pela primeira, a imunidade subjetiva, serão imunizadas pessoas e a justificativa repousa na natureza jurídica das pessoas que fruirão de tal benefício constitucional, como exemplo tem-se a imunidade recíproca disposta no art. 150, VI, “a” da CF/88.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Ed., 2012, p. 819.

⁴⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 471.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Ed., 2012, p. 819.

⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 378.

A imunidade objetiva, por seu turno, é conferida em razão de determinados fatos, bens ou situações. As pessoas que se beneficiam de tal imunidade o fazem não em razão de sua natureza jurídica, mas pela atividade que desenvolve. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão exemplifica a imunidade objetiva.

A imunidade mista pressupõe a existência de um aspecto objetivo e um subjetivo. O aspecto objetivo é necessário vez que são conferidas em razão da realidade de um fato e o aspecto subjetivo, posto que abrange o patrimônio, renda e serviços das pessoas com tais realidades de fato. A imunidade dos templos e instituições religiosas seria um exemplo de uma imunidade mista.

O Prof. Roque Antonio Carrazza⁵² ratifica a utilidade de tal classificação, mas ressalta que a *“imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.”*

Isso porque, a seu ver, até as imunidades objetivas beneficiam pessoas, todavia não em razão de sua natureza jurídica, mas porque relacionadas a certos fatos, bens ou situações, a subjetiva é conferida em razão da natureza jurídica da pessoa imunizada e, por fim, a mista conjuga os dois critérios anteriores.

Concluindo que as normas jurídicas de imunidade ingressam dentro da seara das normas de competência tributária, vez que atuam em conjunto para delinear o perfil das competências tributárias de cada ente federado.

Assim, as normas imunizantes, apesar de poderem ser distinguidas em razão da causa a que protegem, sempre imunizam pessoas seja em razão de sua natureza jurídica, por estarem relacionadas a fatos, bens ou situações, ou pela conjugação de ambas as situações.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Ed., 2012, p. 809.

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DOS TEMPLOS E INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

A imunidade tributária dos templos e instituições religiosas tem sua origem na separação entre a Igreja e o Estado, que ocorreu com a proclamação da República. Assim, a partir a partir da Constituição de 1891, restou protegido dos efeitos da tributação os cultos.⁵³

A Constituição de 1946, por sua vez, positivou o comando tornando imunes os templos de qualquer culto, norma que foi reproduzida nos textos constitucionais que a sucederam, encontrando-se positivada na Constituição Federal de 1988 no art. 150, inciso VI, alínea, “a” da Constituição Federal⁵⁴, *in verbis*:

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.

(Grifamos)

Como se vê, a Carta Magna delimitou a competência tributária dos entes federados de modo a limitá-las, impedindo-os de instituir imposto sobre o patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto. Tal exceção encontra seu fundamento, a sua *ratio essendi*, em um direito e garantia fundamental instituído no art. 5º, inciso VI da Constituição Federal⁵⁵, qual seja, a liberdade religiosa, *verbis*: “VI - é inviolável a 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 liturgias;”.

⁵³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 156.

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm, acesso em 31.10.2015.

⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm, acesso em 31.10.2015.

3.1 Liberdade religiosa como primeiro fundamento da imunidade

A Constituição Federal garantiu à todas as pessoas a liberdade de culto, isto é, conferiu-lhes o direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa. Esta pode ser compreendida em três dimensões, individual, social e política, abrangendo, na esfera individual, o direito de ter as suas convicções religiosas; no âmbito social, o direito de expor as suas convicções; e dentro de uma esfera política o direito à objeção de consciência. Assim, a Constituição Federal protege o foro íntimo das pessoas, a liberdade de culto e o de não se subtrair-se de suas obrigações legais em nome de suas convicções religiosas⁵⁶.

Ressalte-se que a liberdade religiosa é protegida não apenas pela nossa Constituição Federal, como pela Declaração Universal dos Direitos Humanos⁵⁷, aprovada em 1948 na Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), em seu art. 18, *in verbis*:

Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular.

Denota-se, portanto, a importância deste valor para a sociedade, vez que presente na Declaração Universal de Direitos Humanos, da qual o Brasil é signatário e foi recebida em nosso ordenamento jurídico como um direito e garantia fundamental. Assim, o direito fundamental à liberdade religiosa é intimamente relacionado à dignidade da pessoa humana, como bem asseverou Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto:

As imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, a proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto Máximo. Na república igualitária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social⁵⁸.

Tudo isso porque, como bem afirmou o Juiz John Marshall da Suprema Corte americana, ao decidir o caso *McCulloch vs. Maryland*: “*the Power to tax involves the Power to*

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 28ª Ed., 2012, p. 845.

⁵⁷ Disponível em: <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>, acesso em 31.10.2015.

⁵⁸ BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

destroy”⁵⁹. O legislador constituinte quis assegurar, com a imunidade religiosa, a desoneração tributária das instituições religiosas, afim de preservar tais entidades e assegurar o direito de liberdade religiosa.

É importante ressaltar que o nosso Estado é laico e apesar de estar sob a proteção de Deus, como dito no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, tem a obrigação de respeitar todas as convicções religiosas e tratá-las com isonomia. Isso porque o conceito de religião não é taxativo, ele pode ser relacionado com qualquer crença transcendental de um grupo de pessoas que possuam a convicção de que estão moralmente obrigadas a tais crenças⁶⁰.

Como bem assinalou Aliomar Baleeiro:

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de sírios acesos. Mas existe o perigo remoto da intolerância para com o culto das minorias, sobretudo se estas se formam de elementos técnicos diversos, hipótese perfeitamente possível num país de imigração, onde já se situaram núcleos protestantes, budistas, israelitas, maometanos, xintoístas e sempre existiram feiticistas de fundo afro-brasileiro.⁶¹

Em vista disso, vê-se que a sua *ratio essendi* da imunidade dos “templos de qualquer culto” não reside na falta de capacidade contributiva, mas na proteção da liberdade religiosa, da liberdade de crença. Sendo imperiosa a consideração desse valor na interpretação do alcance da referida imunidade.

3.1.1 Acepção do vocábulo templo e a noção jurídica de culto

O vocábulo “templo” pode ser entendido como os locais ou recintos, de acesso público, em que se celebra culto.⁶² Aliomar Baleeiro assinala que devem ser equiparados aos templos as embarcações, veículos, vagões ou aviões utilizados como “templos móveis” para a prática do culto, sendo chamadas de “missões itinerantes”.⁶³

⁵⁹ MARSHALL, John *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 35.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 25.

⁶¹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 11ª Ed., 1997, p. 91.

⁶² SCHOUERI, Luis Eduardo. Imunidade Tributária dos Cemitérios: templos de qualquer culto. *in* BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, v. 21, 2007, p. 254-282;

⁶³ BALEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, 7ª Ed., p. 222.

Por outro lado, o vocábulo “culto” é polissêmico, podendo significar, segundo o dicionário de língua portuguesa Aurélio⁶⁴:

(i) Forma pela qual se presta homenagem à divindade; (ii) Cerimônias religiosas; forma externa (de qualquer religião); (iii) Ato religioso dominical (nas igrejas protestantes); (iv) Veneração; respeito; (v) Amor intenso; (vi) liberdade de cultos: reconhecimento oficial do livre exercício de todas as religiões; e, (vii) cuidado, esmerado, polido, civilizado, ilustrado.

Dentro do contexto do nosso objeto de estudo, importam as significações construídas nos quatro primeiros itens, isto é, quando a acepção de culto designa atitudes, ritos ou cerimônias desenvolvidas por uma Igreja, ou servindo para designar a “confissão religiosa”.

A noção de culto é entendida por Celso de Bastos como *“as diversas formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a Divindade.”*⁶⁵ O Prof. Paulo de Barros Carvalho constrói o sentido do vocábulo culto de modo a abranger *“todas formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.”*⁶⁶

O Prof. Roque Antonio Carrazza, explicita em suas lições que o vocábulo “culto”, em um primeiro sentido, seria apenas uma reverência respeitosa a Deus ou a entes sobrenaturais, que também é protegido pelo nosso ordenamento jurídico. No entanto, a seu ver, a imunidade do art. 150, VI, b, adota uma acepção de culto no sentido de confissão religiosa, que pode ser entendida como

uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar; de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer; que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionista etc.). Também merecem essa qualificação as comunidades judaicas e muçulmanas, que, embora se caracterizem pela dispersão e multiplicidade e se relacionem mais por vínculos religiosos do que jurídicos, possuem uma fé comum⁶⁷.

⁶⁴ FERREIRA, A. B. H. **Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 5ª Ed., 2010.

⁶⁵ BASTOS, Celso. Imunidade dos templos. **Revista de direito tributário**. São Paulo, ano II, n. 5, jul./set. 1978, p. 222.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 22ª Ed., 2010, p. 240.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 67.

Do exposto, resta-nos claro que o aspecto central deste conceito é que as pessoas nutram a mesma fé em uma divindade e que para se constatar, *in casu*, uma confissão religiosa é necessária a identificação de uma a crença em um mesma Divindade que seja transcendente; atos de culto que disciplinem a relação entre os crentes, bem como com a Divindade; uma organização jurídica designando a entidade; e, uma estrutura e regime de funcionamento e a intenção de que a estrutura perdure no tempo⁶⁸.

Assim, na acepção do Prof. Roque Carrazza, todas as confissões religiosas regularmente constituídas possuem o direito de gozar da imunidade dos templos de qualquer culto, disposta no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal.

3.2 Alcance da Imunidade

Para que as normas jurídicas construídas pelo interprete do direito apresentem coesão com o ordenamento jurídico, deve ser adotada uma interpretação sistemática do direito, de modo a fixar os limites e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto sem olvidar-se do fim buscado pelo legislador constitucional: a liberdade de crença religiosa.

A imunidade dos templos de qualquer culto deve ser interpretada de modo a abranger as diversas situações pragmáticas relativas às atividades quotidianas dos templos, mas nunca esquecendo que estas situações só serão imunes quando as finalidades buscadas estejam a prestigiar os efetivos e reais fins a que se prestam tais entidades religiosas.

No que concerne à interpretação que deve ser conferida ao vocábulo templo para fins da imunidade tributária, identifica-se na doutrina clássica um posicionamento defendendo a interpretação ampla, ao passo que, outra parte da doutrina, interpreta de forma restritiva. A interpretação ampliativa é defendida por Aliomar Baleeiro, para quem o templo de qualquer culto não é apenas a construção em si, mas todas as instalações que se adequam àquele fim, de modo que o templo não se restringe a Igreja, sinagoga ou edifício principal, mas também as suas dependências, desde que não empregadas em fins econômicos⁶⁹.

Em contraposição a esta interpretação, Pontes de Miranda exclui da fruição da imunidade quaisquer outros bens, mesmo ligados ao culto, e rendas e serviços que não sejam fruto do próprio templo.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 67.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 11ª Ed., 1997, p. 91.

Para a doutrina clássica, Aliomar Baleeiro é o defensor da interpretação extensiva, no entanto o ilustre mestre ainda exclui da fruição da imunidade tributária dos templos as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia, ao passo que a doutrina atual interpreta o instituto de modo a incluir na sua fruição tais proventos e bens, analisando-o com a finalidade de proteção a sua *ratio essendi*. Nesse entender é que Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto assinalam que:

Para nós, a questão encontra resposta direta na própria Constituição. O § 4º, do art. 150, deixa claro que a imunidade alcança o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Assim, ou o bem, que não o templo em sentido estrito, é relacionado com suas finalidades essenciais, como é o caso da sacristia, da residência do pastor, do convento, do mosteiro e de seus anexos e, por conseguinte, é imune, ou não se trata de bem a ele relacionado e imunidade não há.⁷⁰

O C. Supremo Tribunal Federal ao julgar o Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 690712, acolheu esta interpretação, decidindo que a imunidade disposta no art. 150, VI, b da CF/88 alberga não apenas o templo em si, mas também os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa, conforme o julgado a seguir:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I - **A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes.** II - Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.

(AI 690712 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 176-178)⁷¹

Nota-se que, a despeito da clássica discussão doutrinária, tanto a doutrina como a jurisprudência pátria defendem a aplicação da imunidade não apenas em relação aos templos,

⁷⁰ BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001, p. 61.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 690712. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 14/08/2009. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acessado em 20/11/2015.

incluindo na proteção do referido instituto os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento do templo ou da entidade religiosa.

Pois bem. Hoje se discute a classificação da imunidade dos templos de qualquer culto, tendo parte da doutrina, liderada por Sacha Calmon e Luis Eduardo Schoueri, defendido que se trata de uma imunidade mista, ao passo que, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Aires F. Barreto e outros, entendem a classificação da imunidade em tela como subjetiva.

A imunidade religiosa é do templo, mas quem se forra ao imposto é a instituição à qual o templo pertence.⁷² Isso porque, como dito alhures, a imunidade sempre se destina a uma pessoa, sendo sempre subjetiva.

Em contraposição a este entendimento o Prof. Luis Eduardo Schoueri assevera que a imunidade religiosa seria mista, contendo um aspecto objetivo e um outro subjetivo, no entanto, a imunidade religiosa, ao seu ver, pertence somente ao templo e as unidades que se correlacionam com ele, assinalando que

Eis, em síntese, o caráter misto da imunidade religiosa: conquanto não se limite aos impostos incidentes sobre a propriedade e sua circulação, já que alcança até mesmo a renda, a imunidade nem por isso se vincula à instituição religiosa.

Assim, a renda decorrente do templo, os serviços nele prestados e o patrimônio nele empregados estarão imunes. Não importa quem é o titular da renda, o prestador dos serviços ou proprietário do patrimônio. Deve –se testar se estes fatos econômicos decorrem da atividade do templo e a ele se ligam. Se a resposta for afirmativa, estarão imunes. Se for negativa, não estarão.

Deste modo, mesmo uma pessoa que, por sua natureza, não tenha finalidades religiosas, mas, por algum motivo, tenha parcela de seu patrimônio empregada num templo, estará imune nessa parcela.⁷³

Com base em tais premissas é que o Prof. Luis Eduardo Schoueri vai além do entendimento do C. Supremo Tribunal Federal e afirma que:

A esse respeito, vale mencionar o entendimento de Maria Cristina Neubern de Faria acerca da interpretação que se deve dar ao conceito de templo, para fins de aplicação da norma de imunidade:

“A interpretação deve se estender para abranger locais onde se praticam manifestações religiosas, quer ritualísticas ou não, onde o intento explícito seja o de expressar essa ligação entre o homem e o transcendente.” (grifo nosso)

⁷² BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001, p. 67.

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 4ª Ed, 2010, p. 451.

O galpão, propriedade de sociedade não religiosa e com finalidades lucrativas, ao ser destinado a atividades religiosas de terceiros, passa a se revestir do caráter de templo, voltado ao culto e às manifestações religiosas dos fiéis. Não há, no texto constitucional, qualquer referência à titularidade do imóvel. Importa, sim, tratar –se de um templo. Presente a característica – objetivamente observável –, passa a ser abrangido pela imunidade aos templos de qualquer culto, mesmo não sendo de titularidade de entidade religiosa. **O templo é uma realidade de fato e, pela finalidade de culto, alcança –se a imunidade do artigo 150, VI, “b”.**⁷⁴ (Grifamos).

Para o professor Schoueri, em razão da imunidade religiosa ser inerente ao templo, a titularidade do imóvel não seria um requisito para a fruição desse instituto, devendo ser analisada, *in casu*, os aspectos probatórios que denotem a existência do templo e a finalidade do culto, inserindo nesse contexto as propriedades com intuito lucrativo, desde que a renda seja revertida a promover às manifestações religiosas do templo.

Em que pesem os robustos argumentos utilizados pelo ilustre mestre, o presente trabalho se filia a parte da doutrina que classifica como subjetiva a imunidade dos templos de qualquer, vez que, apesar de destinada para o templo, ela é percebida pelas entidades religiosas que os administra. Nas palavras de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto:

Dizer que o templo é imune, contudo, não pode implicar o entendimento de que o templo (enquanto coisa) o alvo da imunidade, porquanto é sabido que só pessoas podem integrar relações jurídico-tributárias. Assim, deve entender-se que o “templo é imune” como: “é vedado exigir impostos de instituições mantenedoras de templos.”⁷⁵

Isso porque, não é o templo quem detêm o patrimônio a renda e serviços, mas a pessoa jurídica, ou seja, a entidade religiosa. Assim a vinculação da imunidade ao patrimônio, renda e serviços da entidade religiosa, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais, implica em vincula-la a própria Igreja.⁷⁶

Conclui-se, portanto, que o vocábulo ‘templo’ deve ser interpretado de forma ampla, no sentido de Igreja, esta entendida como a instituição religiosa que cultua, por meios próprios um Ser Transcendental e que busca bem comum dos seus fiéis.⁷⁷

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 4ª Ed, 2010, p. 449.

⁷⁵ BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001, p. 61.

⁷⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 158.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 29.

Portanto, serão beneficiadas pelo instituto da imunidade as entidades religiosas que busquem a prática do culto ao Ser Transcendental, em outras palavras, as que cumpram as suas finalidades essenciais, que, nos dizeres de Regina Helena Costa

são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição.

Na acepção do prof. Ricardo Lobo Torres são a prática do culto, a formação de padres e de ministros, os exercícios de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes.⁷⁸

Conforme dito alhures, a imunidade dos “templos de qualquer culto” deve ser interpretada de forma extensiva, para fins de se ver assegurado ao cidadão o seu direito fundamental a liberdade de culto, devendo abarcar além do templo, a integralidade do patrimônio, rendas e serviços das entidades que se prestem à prática de cultos.

Em vista disso, se argui a possibilidade do patrimônio ou a renda da entidade religiosa ser utilizado com finalidade econômica, voltando-se a análise ao emprego da receita obtida com o exercício de atividades atípicas para o desenvolvimento de suas finalidades essenciais. Do que se depreende as seguintes situações:

- a) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas mas destina seus recursos à consecução de suas finalidades essenciais e, assim, goza de imunidade em relação a eles; ou
- b) a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas e não demonstra a destinação dos recursos assim obtidos à consecução de suas finalidades essenciais, não podendo, portanto, desfrutar da imunidade tributária com respeito àqueles.⁷⁹

De forma que a *ratio essendi* da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ resta protegida, não apenas pelo desembaraço tributário às atividades típicas da Igreja, mas também, ao desenvolvimento de atividades atípicas, desde que a renda seja revertida a promoção do culto.

Do exposto resulta a vedação de distribuição do patrimônio ou de rendas a título de lucro e a obrigatória aplicação das rendas nas finalidades institucionais das entidades religiosas. Conforme as lições de Roque Antonio Carrazza, o que é vedado pela Constituição não é a aferição de lucros por parte da entidade religiosa, mas a distribuição do *superávit* aos seus

⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 159.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 160.

administradores, diretores ou fundadores. É indevida, portanto, a apropriação pelo particular dos lucros resultantes das atividades da entidade religiosa.⁸⁰

Tanto é assim que o art. 14 do Código Tributário Nacional não veda o exercício de atividades econômicas pelas entidades imunes, mas tão somente proíbe a distribuição do lucro, sob pena de não fruir do benefício da imunidade.

É dizer, quando o Direito dá os fins, concede os meios para alcançá-los. Em vista disso, tudo que vise o atingimento das finalidades essenciais da entidade religiosa é abrangido pela proteção da imunidade. Pois bem. O exercício de atividade econômica deve ser entendido como o meio material destinado a suportar economicamente as finalidades essenciais da entidade.⁸¹

Contudo, o exercício da atividade econômica por parte de entidades imunes não pode entrar em conflito com o princípio da livre concorrência, pois, ao exercer atividades econômicas desonerada do pagamento dos tributos, é colocada em nítida posição de vantagem econômica. Nesse entender são as lições de Aires F. Barreto:

Salvo se houver agressão ao princípio da livre concorrência, no mais as rendas podem ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional de imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio claro que ela obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar; custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.⁸²

Com efeito, é permitido o exercício de atividades econômicas pelas entidades imunes, desde que a receita auferida seja revertida para as finalidades essenciais da entidade e que o exercício da referida imunidade não implique em ofensa ao princípio da livre concorrência.

Não estão albergados pela imunidade relativa ao patrimônio dos templos de qualquer culto aqueles bens imóveis ou móveis que, embora de titularidade das entidades religiosas não estejam correlacionados com as finalidades previstas para cada uma destas entidades. Um exemplo seria a manutenção de um veículo que, embora de titularidade da entidade religiosa, fosse utilizado para o transporte particular de parentes de funcionários destas entidades, bem assim o carro particular do pároco, ministro ou rabino. Também não são imunes os imóveis que, embora de titularidade das entidades religiosas, somente são explorados com finalidades

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 90.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª Ed., 2012, p. 858.

⁸² BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62.

econômicas lucrativas, cujos resultados também não são revertidos para as finalidades de tais entidades.

Conforme explicitado no presente trabalho, a demarcação do conceito delimitador da abrangência da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ é dotada de uma ampla margem de interpretação ao exegeta do direito, razão pela qual passaremos a analisar algumas situações de acordo com os conceitos firmados neste estudo.

3.2.1 Cemitérios

No que concerne à extensão da imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ para os cemitérios, a Corte Constitucional reconheceu a imunidade do IPTU ao julgar o Recurso Extraordinário 578.562, por entender que àqueles que consubstanciem extensão de entidades religiosas poderiam fruir da imunidade disposta no art. 150, VI, b da CF/88. Na ocasião, foi julgado a imunidade de um cemitério que era anexo à capela de religião anglicana.

No referido julgado, a imunidade foi conferida em razão da configuração de extensão do patrimônio de entidade religiosa, condição devidamente registrada no corpo do voto do Ministro Eros Grau:

no julgamento do presente recurso, esta Corte não dirá, simplesmente, que cemitérios em geral estão abrangidos, ou não estão abrangidos, pela imunidade; diversamente, decidiremos se cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão, ou não estão por ela alcançados.⁸³

Deixando claro a adoção da classificação de imunidade dos ‘templos de qualquer culto’ como subjetiva, posto que não advém do cemitério se consubstanciar em um templo, mas em razão da extensão da imunidade pertencente à uma entidade religiosa.

Por outro lado, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 544.815/SP, o Ministro Relator Carlos Ayres de Brito Ministro Carlos Britto votou pelo provimento ao recurso, por entender:

Os cemitérios estão recamados de religiosidade, de um sentimento puro, além do mais, enterrar os seus mortos é um dever, tornando o cemitério um local de culto. O local do culto vale por si mesmo, nada tem a ver com a entidade que eventualmente vitalize, até economicamente, este espaço. Interessa à Constituição favorecer, proteger o local de culto, caracterizador de uma liberdade que a Constituição tem por inviolável. Me parece que a

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 578.562. Relator: GRAU, Eros. Publicado no DJ de 12.09.2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>, acesso em 18.11.2015.

Constituição, sem esperar pela lei, já consagrou a imunidade aos templos, ou seja, locais, espaços físicos de qualquer culto; lembrando que há romaria para o cemitério e romaria é uma categoria religiosa.

Nesse entender, a imunidade dos ‘templos de qualquer culto’, é projetada a partir da proteção aos locais de culto e as suas liturgias e da salvaguarda contra qualquer embaraço ao seu funcionamento, adotando a perspectiva que a imunidade é pertence ao templo. Assim, a imunidade abarcaria os cemitérios em razão dos cultos que ali são celebrados. Do que se conclui que os cemitérios particulares também seriam alcançados pelo instituto da imunidade religiosa, mesmo que os seus lucros não sejam destinados para assegurar a liberdade de crença.

Não se mostra razoável um cemitério particular fruir da imunidade outorgada pelo constituinte aos templos de qualquer culto, mesmo que se defenda a ocorrência das mais diversas celebrações religiosas no local. O valor protegido é a liberdade de crença, a liberdade religiosa, de modo a evitar que as confissões religiosas sejam embaraçadas pela incidência de tributos. No caso dos cemitérios particulares a fruição da imunidade além de não proteger a *ratio essendi* do instituto, beneficiariam as empresas exploradoras de tal atividade econômica,

É dizer, as empresas seriam desoneradas do pagamento dos impostos que se destinam a financiar os gastos gerais da população, contudo, não haveria qualquer direito ou garantia fundamental efetivamente protegido ou, sequer, a reversão dos valores que deixaram de ser pagos a título de impostos em prol da sociedade.

Portanto, seja em razão da imunidade ser subjetiva ou em virtude de uma análise finalística do instituto, os cemitérios podem fruir da imunidade quando configurem extensões de entidades de cunho religioso.

3.2.2 Maçonaria

Tendo em vista a premissa que adotamos ao firmar a noção jurídica do vocábulo ‘culto’, para se verificar uma confissão religiosa é necessária à verificação (i) da crença em uma mesma Divindade que seja transcendente; (ii) de atos de culto que disciplinem a relação entre os crentes, bem como com a Divindade; (iii) de uma organização jurídica designando a entidade, sua estrutura e regime de funcionamento e (iv) de intenção de que a estrutura perdure no tempo⁸⁴.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 67.

Assim, é necessária uma análise do conceito da loja de maçonaria para se verificar a possibilidade de gozo da imunidade. O Ministro Ricardo Lewandowski, ao analisar o tema no Recurso Extraordinário 562.351/RS, considerou o seguinte conceito de maçonaria:

A Maçonaria é uma Ordem Iniciática mundial. É apresentada como uma comunidade fraternal hierarquizada, constituída de homens que se consideram e se tratam como irmãos, livremente aceitos pelo voto e unidos em pequenos grupos, denominados Lojas ou Oficinas, para cumprirem missão a serviço de um ideal. **Não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Esses visam despertar no Maçom o desejo de penetrar no significado profundo dos símbolos e das alegorias, de modo que os pensamentos velados neles contidos, sejam decifrados e elaborados.** Fomenta sentimentos de tolerância, de caridade e de amor fraterno. Como associação privada e discreta ensina a busca da Verdade e da Justiça.⁸⁵

(...)

“A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a idéia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto. De certa forma, paradoxal, pois ao mesmo tempo em que prega esta melhoria e aperfeiçoamento do Homem e da Humanidade, só admite em seu seio homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão (afirma que deve ser uma ‘profissão honesta’) que lhes assegure meio de subsistência. Os analfabetos não são admitidos, por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem”.

Conforme se depreende dos conceitos supratranscritos, falta à maçonaria o culto a um Ser Transcendental, por ser uma filosofia de vida e não um credo, deixando de possuir dogmas e pregando regras entre os seus membros e a humanidade, noutros termos, falta-lhe professar uma religião.

Nesse entender, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inaplicabilidade das imunidades dos ‘templos de qualquer culto’ as lojas maçons, vez que lhes faltam uma característica essencial para ser considerada juridicamente como um culto, uma liturgia religiosa.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 562.351. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 14.12.2012. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>, acesso em 02.11.2015.

3.2.3 Redes de Televisão pertencentes às entidades religiosas

Os serviços de telecomunicação consubstanciados na radiofusão e comunicação televisiva de recepção livre gratuita é albergado pela imunidade no tange ao Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços de Comunicação, contida no art. 155, § 2º, X, 'd' da CF/88. No entanto, em relação ao demais impostos, não há proteção constitucional.

Como se sabe, nos dias atuais existem emissoras de televisão administradas por entidades religiosas e que possuem uma programação inteiramente voltada para promover o culto, a título exemplificativo temos a Redevida, a Canção Nova e a Tv Aparecida, todas pertencentes a entidades católicas, e as suas grades de programação se prestam tão somente ao culto à religião católica, proporcionando ao telespectador desde a transmissão de missas à momentos de oração e reflexão.

Existe o entendimento de que tais emissoras tão somente difundem os ensinamentos das religiões, não promovendo de fato o culto. Nada obstante, tal posicionamento merece ser rechaçado, posto que existe a correlação das atividades das emissoras com as finalidades essenciais das entidades religiosas e o fato das pessoas não se encontrarem reunidas sob o mesmo teto não indica que as transmissões realizadas não promovam manifestações religiosas. Do contrário, as referidas transmissões possibilitam um maior alcance e difusão das manifestações religiosas, levando a mensagem da entidade para o telespectador.

Certo é que as transmissões televisivas não substituem, dentro dos cânones da Religião Católica Apostólica Romana, a presença *in locu* na Santa Missa, batizados e ritos litúrgicos celebrados nas Igrejas; contudo é canal de comunicação que promove as manifestações religiosas dos seus telespectadores.

Por outro lado, a extensão da proteção constitucional não implicaria em agressão ao princípio da livre concorrência, posto que são emissoras cujo público alvo é em ampla maioria formado pelos fiéis que professam a referida religião. Some-se a isso o fato de que o lucro obtido com propagandas e outras atividades deverá ser revertido inteiramente em prol das atividades essenciais da entidade religiosas.

Assim, de acordo com as premissas firmadas no presente estudo, interpretando-se o art. 150, VI, 'b' da CF/88, à luz de sua *ratio essendi*, entende-se pela extensão da imunidade as emissoras que coloquem a serviço da população programação que vise a promoção do culto religioso e cuja renda seja revertida em sua totalidade às finalidades essenciais da entidade imune.

3.2.4 Cultos satânicos

A acepção de ‘qualquer culto’ empregada pelo Texto Constitucional, nos faz alusão ao culto a um Ser Transcendental. A sociedade brasileira, apesar do nosso Estado ser laico, possui uma cultura eminentemente cristã, até porque a religião Católica foi considerada como a religião do Estado até janeiro de 1890⁸⁶.

Como valor assegurado tem-se a liberdade religiosa, de forma a coibir qualquer prática que embarace o regular funcionamento das confissões religiosas. Nesse cenário, diversos são os cultos e as confissões religiosas que se formaram ao longo dos anos. Alguns provenientes de outros países e internalizado na cultura dos fiéis brasileiros, ao passo que outros foram criados e difundidos em nosso país.

Da ampla proteção a liberdade de credo, advém a difusão em nosso País das crenças Divinas e Satãs. Sobre as últimas, Ives Gandra Martins, assevera que não seriam protegidas pela imunidade religiosa, por entender que, em razão da Constituição Federal ter sido *“promulgada ‘sob a proteção de Deus’, seria irracional que se desse imunidade aos templos de culto demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior.”*⁸⁷

No entanto, apesar de concordar que a referida crença não é abarcada pela proteção constitucional, a justificaria não residiria no fato da nossa Constituição Federal ser promulgada ‘sob a proteção de Deus’, dado que o preâmbulo não possui força normativa ou axiológica para reduzir o alcance da imunidade em tela, sob pena de violação ao art. 5º, VI da CF/88 que alberga a liberdade de crença.

Por outro lado, se tomarmos o conceito de confissão religiosa adotado neste trabalho, veremos que se verifica nos cultos demoníacos os fatores necessários à subsunção ao conceito e, portanto, deveriam gozar da imunidade religiosa.

Ocorre que além da liberdade de crença o nosso Estado Democrático de Direito assegura aos seus cidadãos outros direitos fundamentais, como a dignidade da pessoa humana, o direito à vida e a partir do momento que os cultos satânicos em nome de sua religião afrontarem direitos e garantias das outras pessoas, entendo que estes cultos não merecem ser protegidos pela norma imunizante.

⁸⁶ LEVA, Pe. José Ulisses. Imunidade das instituições religiosas: o templo a serviço do bem, in CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 89.

⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais, in CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 23.

Tudo isso é avaliado dentro das circunstâncias fáticas de cada caso, isto é, para que uma confissão religiosa deixe de ser beneficiada com a imunidade deve o Estado provar que a referida liturgia prega valores conflitantes com os albergados em nossa Constituição Federal, de modo a ser ponderada à proteção da liberdade de crença em detrimento da dignidade da pessoa humana, por exemplo.

Por outro lado, na medida em que uma liturgia satânica pregue valores antagônicos aos estatuídos em nossa Carta Magna, podemos assinalar que o culto em análise combate o bem comum e o fim precípua da formação do Estado é o bem comum da sociedade, conforme o art. 3º, IV da Carta Magna. É dizer, não pode o Estado impedir a crença do cidadão, nem tampouco discriminá-lo em razão desta, em virtude do direito e garantia fundamental a liberdade religiosa. Contudo, em razão do conflito de valores, deve prevalecer o objetivo fundamental do Estado, sob pena de ferir o Princípio Republicano.

Portanto, em que pese o Estado não poder proibir a referida crença, não necessita protegê-la sob a tutela da imunidade dos templos de qualquer culto, sob pena de incentivá-la de modo a conflitar com o fim precípua da nossa República.

Assim, caso existem provas de que um culto pregue valores que vão de encontro aos direitos e garantias individuais, bem como ao bem comum da sociedade, gerando situações extremas como a prática de crimes e violências em nome da religião, não pode o Estado conferir a imunidade prevista no art. 150, VI, b da CF/88.

CONCLUSÃO

O Sistema Constitucional Tributário é delimitado pelas normas de competência, que podem ser positivas, quando autorizem um ente a instituir o imposto, ou negativas, delimitando os limites da competência.

As normas de imunidade integram este desenho de competências realizado pelo constituinte, de modo que não limitam ou excluem a competência tributária outorgada aos entes federados, elas estruturam os lindes do poder de tributar dos entes.

Nesse entender, as imunidades constituem limitações ao poder constitucional de tributar, através de regras de estrutura que compõe as normas de competência tributária e visam, em regra, assegurar valores positivados em nossa Carta Magna. Constituindo assim, em vedações absolutas ao poder de tributar, vez que o ente federado é incompetente para tributar sobre as pessoas imunes, nos moldes da imunidade concedida.

O instituto da imunidade pode ser classificado como subjetiva, objetiva ou mista. Contudo, a despeito da importância metodológica de tal classificação, adota-se o entendimento de que a imunidade é sempre subjetiva, pois a norma imunizante sempre alberga pessoas seja em razão de sua natureza jurídica, por estarem relacionadas à fatos, bens ou situações ou pela conjugação de ambas as situações.

A imunidade consagrada no art. 150, VI, 'b' da Constituição Federal, desonera da tributação os 'templos de qualquer culto', isso porque, o constituinte objetivou a proteção ao direito da liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, direito e garantia fundamental disposto no art. 5º, VI da CF/88.

De forma que a *ratio essendi* da imunidade estudada não reside na ausência de capacidade contributiva, mas na proteção a liberdade de crença e culto, sendo necessária a consideração de tal valor ao interpretar o aludido instituto.

Para se entender a acepção da expressão 'templos de qualquer culto' é necessária uma análise de cada um dos seus termos, elegendo as significações possíveis. Em vista disso, depreende-se que o vocábulo 'templo' pode ser entendido como o local em que é celebrado culto, ao passo que a conceituação do vocábulo 'culto' pode ser realizada como os atos, ritos ou cerimônias desenvolvidas por uma Igreja, ou ainda, significando as confissões religiosas. Estas podem ser verificadas ao se constatar, *in casu*, a crença em uma mesma Divindade que seja transcendente; atos de culto que disciplinem a relação entre os crentes, bem como com a Divindade; uma organização jurídica designando a entidade; e, uma estrutura e regime de funcionamento e a intenção de que a estrutura perdure no tempo.

Muito se discutiu sobre a interpretação da imunidade de forma ampliativa ou restritiva, no entanto, nos dias atuais é uníssono o entendimento de que as imunidades que protegem direitos e garantias constitucionais devem ser interpretadas de forma extensiva, buscando cumprir a vontade do constituinte ao positivar no texto constitucional o desembaraço tributário de tais entidades.

Nesse entender, se discute se a imunidade em tela pertence tão somente ao templo e as unidades que a ele se correlacionam ou a entidade religiosa que o administra. Conforme premissa firmada entende-se que a imunidade é sempre subjetiva, pois dizer que o templo é imune não implica o entendimento de que ele é o alvo da imunidade, pois só as pessoas podem integrar as relações jurídico-tributárias.

Como visto, a imunidade deve ser interpretada de forma extensiva de modo a abarcar além do templo a integralidade do patrimônio da entidade religiosa que se prestem as suas finalidades essenciais. Por finalidades essenciais se entende que são aquelas inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição.

Do que se extrai a possibilidade das entidades religiosas praticarem atividades econômicas que são atípicas as suas finalidades, mas empregam à renda percebida para o desenvolvimento de seus fins precípuos. Tal hipótese é reconhecida pela doutrina e jurisprudência como possível de gozo da imunidade.

Noutro passo, caso o lucro da atividade econômica exercida pela entidade imune seja repassado aos seus administradores, diretores ou fundadores, deixará de gozar do benefício constitucional, noutros termos, a vedação não é para o exercício de atividades econômicas por parte de entidades imunes, mas para o emprego dos lucros auferidos em outra causa que não sejam as finalidades essenciais da entidade.

Contudo, o exercício de tais atividades não podem macular o princípio da livre-concorrência, posto que a desoneração tributária que decorre da imunidade coloca a entidade imune em posição privilegiada para competir no mercado.

Portanto, existem duas condições para o exercício das atividades econômicas por entidades imunes, a saber, o emprego do lucro auferido nas finalidades essenciais da entidade, bem como que não implique em agressão ao princípio da livre concorrência.

Firmadas tais premissas, foi realizada uma análise pragmática dos conceitos aqui estudados para se aplicar à casos onde se argui o gozo do benefício das imunidades.

Em relação aos cemitérios, firmou-se o entendimento no sentido de que só é abarcado pelo benefício constitucional de configurar extensão do patrimônio de entidade religiosa, excluindo do alcance do aludido instituto os cemitérios particulares.

Também não foi albergada pela imunidade as lojas maçons, vez que lhes faltam uma característica essencial para ser considerada juridicamente como um culto, a saber, uma liturgia religiosa.

No que concerne as emissoras de televisão que possuem programação que se volta unicamente à promoção do culto religioso, se defendeu pela aplicação extensiva do aludido instituto, já que a renda é revertida para as finalidades essenciais das entidades religiosas e não fere o princípio da livre concorrência.

Por outro lado, os cultos satânicos, caso comprovado que preguem valores que conflitem com os constantes em nossa Carta Magna de modo a levar a prática de crimes e violências em nome da religião, não devem ser protegidos pela imunidade religiosa, pois vão de encontro aos direitos e garantias fundamentais de toda a coletividade, bem como à uma das finalidades precípuas da nossa República Federativa.

De todo o exposto, vê-se que o tema em estudo não se esgota com as presentes lições, mas foram firmadas premissas que possibilitam a interpretação das mais diversas situações. Concluindo pela realização de uma interpretação à luz do Sistema Jurídico vigente, tendo em vista não apenas o valor que é protegido pela referida imunidade, mas o conjunto de valores que são albergados pela Constituição Federal de forma a garantir a coerência do Sistema Constitucional Tributário.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010.

BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, 7ª Ed.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 11ª Ed., 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, *in* CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

BASTOS, Celso. Imunidade dos templos. **Revista de direito tributário**. São Paulo, ano II, n. 5, jul./set. 1978.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed.

BORGES, José Souto Maior. Limitações Constitucionais à Tributação. **IV Curso de Especialização em Direito Tributário**, vol. I, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378, *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros. 3ª Ed., 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm, acesso em 31.10.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 690712. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 14/08/2009. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600990>. Acessado em 20/11/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário n. 385091/DF. Relator: TOFFOLI, Dias. Publicado no DJ de 18/10/2013. Disponível em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4690215>. Acessado em 31/10/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 578.562. Relator: GRAU, Eros. Publicado no DJ de 12.09.2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393>, acesso em 18.11.2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 562.351. Relator: LEWANDOWSKI, Ricardo. Publicado no DJ de 14.12.2012. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>, acesso em 02.11.2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª Ed., 2012.

_____, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

_____, Roque. **Reflexões sobre a obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses. 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 22ª Ed., 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método** São Paulo: Ed. Saraiva. 2013, 5ª Ed.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

FERREIRA, A. B. H. **Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 5ª Ed., 2010.

LEVA, Pe. José Ulisses. Imunidade das instituições religiosas: o templo a serviço do bem, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

MARSHALL, John *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *apud* COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 1992.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Imunidade Tributária dos Cemitérios: templos de qualquer culto. *in* BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo: Dialética, v. 21, 2007, p. 254-282.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imunidade do patrimônio, rendas e serviços relacionados às atividades essenciais dos templos de qualquer culto, *in* CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade das instituições religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125.

VILANOVA, Lourival *apud* BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, *in* CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.