

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

THE TRIBUTARY IMMUNITY OF TEMPLES OF ANY WORSHIP
AND THE PRINCIPLE OF THE CONTRIBUTIVE CAPACITY

Victor Baia Furtado¹

Sílvia Lovaglio²

Jan Carlos Cerqueira Bezerra³

RESUMO

O presente estudo analisou o instituto da Imunidade Tributária conferida pela Constituição Federal de 1988, com foco na Imunidade dos Templos de Qualquer Culto, como contraponto ao Princípio da Capacidade Contributiva. Além de abordar sua extensão e o entendimento conferido pelo STF sobre o tema. Para isso, foi utilizado o método dedutivo, por intermédio de pesquisas bibliográficas, notoriamente pautadas na Constituição Federal Brasileira de 1988, com vistas ao alcance do resultado aqui apresentado, que infere sobre uma possível lesão ao princípio supramencionado, em virtude da concessão da imunidade religiosa. Nota-se, ao final, a necessidade de uma interpretação restritiva da imunidade das entidades religiosas, circunscrita às atividades relacionadas às finalidades essenciais das igrejas, em face da interpretação extensiva proferida pelo STF, que amplia tal imunidade para relações econômicas, desvinculadas das atividades-fim dessas entidades, desde que posteriormente, os recursos obtidos sejam destinados aos entes religiosos.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade. Templos. Capacidade Contributiva. Extensão.

ABSTRACT

The present study analyzed the Institute of Tributary Immunity conferred by the Federal Constitution of 1988, focusing on the Immunity of Temples of any Worship, as a counterpoint to the Principle of Contributory Capacity. In addition to promoting its extension and the understanding conferred by the STF on the subject. For this, the deductive method was used, through bibliographical research, notoriously set forth in the Brazilian Federal Constitution of 1988, with a view to reaching the result presented here, which infers on a possible injury to the aforementioned principle, by virtue of the granting of religious immunity. In the end, the need for a restrictive interpretation of the immunity of religious entities, limited to activities related to the essential purposes of the churches, in view of the extensive interpretation given by the Supreme Court, which extends such immunity to economic relations, of these entities, provided that later, the resources obtained are destined to religious entities.

KEYWORDS: Immunity. Temple. Contributory Capacity. Extension.

1 Bacharel em Direito pela FIBRA (Faculdade integrada Brasil Amazônia), email: vitorfurtado27@hotmail.com

2 Mestre em Ciência Política (IFCH/UFGA). Professora de História do Direito, Filosofia Jurídica, Teoria Geral do Estado, Ciência Política, Direito Tributário, Direito do Trabalho e Administração de RH, email: lovaglio_silvia@yahoo.com.br

3 Especialista em Direito Tributário (FGV). Professor de Direito Tributário, Direito Financeiro e Direito Previdenciário, email: profetributario@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Após 30 anos da promulgação da Constituição Federal do Brasil de 1988, várias questões relacionadas à extensão e efetividade dos seus preceitos continuam desafiando os Poderes da República Brasileira, bem como a ciência jurídica nacional. Neste diapasão, menciona-se a imunidade dos templos de qualquer culto.

Verificando a forte capacidade econômica da maioria das entidades religiosas do país, uma pergunta se impõe: Deve ser mantida a imunidade dos templos de qualquer culto, na extensão concedida atualmente pela Suprema Corte Brasileira?

O presente artigo tem por objetivo geral, portanto, discorrer acerca deste questionamento, em seus diversos aspectos, tomando como base o Princípio da Capacidade Contributiva.

Conceitualmente, tem-se que as imunidades tributárias são limitações constitucionais ao poder de tributar. E em razão disso, os entes federados não têm competência para instituir impostos sobre determinados objetos e pessoas, entre os quais se encontram os partidos políticos, os próprios entes federados, os livros e periódicos e ainda, os templos de qualquer culto, o que constituiu o objeto de estudo deste trabalho.

A visível capacidade econômica de várias igrejas desperta forte debate no seio da sociedade, notoriamente, no que se refere ao alcance dessa imunidade tributária.

Decorre daí, portanto, a importância da presente pesquisa, uma vez que o Brasil é um país que possui uma alta carga tributária, além de ter a laicidade como um fundamento de Estado. Nesta esteira, busca-se entender a razão da concessão deste benefício a tais entidades.

A problemática central que moveu esta pesquisa foi indagar se a imunidade dos templos de qualquer culto efetivamente fere o chamado Princípio da Capacidade Contributiva.

Trabalhou-se com a hipótese inicial de que frente a um Estado que se intitula laico não deveria existir benefício tributário algum para as entidades religiosas, uma vez que, atualmente, o Estado e as igrejas não são interdependentes.

Todavia, como resultado de pesquisas especificamente direcionadas à esta seara, a hipótese inicial foi negada, pois a imunidade dos templos de qualquer culto, na configuração dada pelo Constituinte de 1988, é cláusula pétrea e não se objetivou projetar outros cenários e sim circunscrever a pesquisa ao regime jurídico vigente.

A hipótese trabalhada na sequência, baseou-se na extensão da imunidade tributária às entidades religiosas, na busca de um equilíbrio entre a concessão prevista no texto constitucional e as abrangentes interpretações dadas pela Suprema Corte Brasileira.

Para tanto, a fundamentação teórica foi dividida em seções, organizadas da seguinte forma: Demonstração de como o Princípio da Isonomia se manifesta no âmbito do Direito Tributário; a origem das imunidades de forma geral até a menção da imunidade concedida especificamente às entidades religiosas; em seguida, a análise da extensão desse benefício, por meio de fundamentação doutrinária e a da interpretação proferida pelo STF.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E SUA MANIFESTAÇÃO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Integrante do rol dos princípios fundamentais que regem o ordenamento jurídico brasileiro, o Princípio da Isonomia, previsto no art. 5º da Constituição Federal, garante a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, sendo considerado um vetor interpretativo de todo ordenamento jurídico.

Os doutrinadores Américo Lourenço e Masset Lacombe (200, p. 16) ampliam

consideravelmente a visão do Princípio da Isonomia:

A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas.

Versando sobre o sentido dado pelos íclitos doutrinadores, o Princípio da Isonomia ganha - no art. 150, II, da Constituição Federal - uma expressão específica no campo tributário.

Veda a Carta Constitucional que os entes federados instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, ao mesmo tempo em que proíbe privilégios tributários em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, comuns no ordenamento jurídico anterior à Constituição Federal de 1988.

Contudo, este princípio pode ser visto por duas facetas distintas, a isonomia tributária horizontal e a vertical (Velloso, 2010). O tratamento uniforme, horizontal, deve ser direcionado aos contribuintes em iguais condições. A dimensão vertical, por outro lado, impõe tratamento diferenciado para os sujeitos passivos com capacidade contributiva diferenciada, pois é a capacidade contributiva o critério que define a equivalência ou a desigualdade entre os contribuintes.

Regina Helena Costa (2012, p. 112), em obra dedicada ao Princípio da Capacidade Contributiva, define tal princípio como a aptidão do contribuinte em suportar a carga tributária "sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação".

Para exemplificar essas duas dimensões do Princípio da Isonomia, utiliza-se

o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF, que dimensiona o elemento quantitativo deste imposto a partir de uma tabela progressiva.

Carrazza (2009, p. 115), observa que "quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser sua alíquota". Assim, os contribuintes que estão na mesma faixa de rendimentos, sujeitam-se a mesma alíquota, isonomia horizontal, já aqueles com capacidade econômica distintas se submetem a alíquotas diferentes, isonomia vertical.

Esse princípio, portanto, avulta em importância ao se analisar os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal - STF sobre a abrangência da imunidade dos templos de qualquer culto.

2.2 O SURGIMENTO DO INSTITUTO DA IMUNIDADE E A SUA IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL

O financiamento do Estado e da organização da vida em sociedade por meio de tributos sempre foi acompanhado de exonerações tributárias.

Os templos religiosos, historicamente, sempre estiveram na lista de beneficiários. Regina Helena Costa (2015, p.32) noticia que "no antigo Egito, a imunidade tributária dos templos e dos sacerdotes atingiu enormes proporções, alcançando um terço de todas as terras do território".

Esses benefícios tributários geralmente eram direcionados a setores influentes no Estado, como a nobreza e o clero, que apesar de possuírem grande capacidade contributiva eram desonerados da tributação, conforme atesta Bohn (2017, p.66):

Cumpramos ressaltar que, no passado, a exoneração tributária não estava necessariamente relacionada à capacidade contributiva ou ao papel desempenhado pelos sujeitos beneficiados por ela. Representavam muito mais privilégios de determinadas classes do que garantias dos cidadãos contra a arbitrariedade do Estado.

Com o advento do iluminismo e a disseminação das ideias liberais, passou-se a uma nova visão acerca das imunidades tributárias, desta vez direcionadas a beneficiar cidadãos e tendentes a pôr fim aos privilégios tributários concedidos aos nobres e as igrejas.

No Brasil, essa nova visão sobre os destinatários das imunidades começou a ser externada com a primeira Constituição Brasileira, outorgada em 25 de março de 1824, na qual constavam poucos pontos destinados ao Direito Tributário, apesar de entre eles já se encontrar consignada a máxima que predizia “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” - Constituição de 1824, art. 179, XV.

No entanto, este dispositivo que representaria uma reformulação do sistema tributário nacional não passou de norma programática, ou seja, “apenas ficou na forma da letra e sua aplicação esbarrou na estrutura sócio-econômica do Brasil de então” (Amed; Negreiros, 2000, p. 195).

A Constituição seguinte, do ano de 1891, inspirada na Carta Magna dos EUA, foi a que, de fato, trouxe a previsão das desonerações de forma expressa. Introduzindo uma novidade: a instituição da imunidade recíproca, reproduzida por todas as Constituições seguintes, incluindo-se neste rol, a Constituição de 1988, atualmente em vigor.

A vedação ao exercício de cultos religiosos foi expressa no art. 11, 2º, da Constituição de 1891. No que tange o assunto, Baleeiro (2001, p. 435), observa:

A origem da norma imunizante, que abrange os templos de qualquer culto, remonta à separação entre a Igreja e o Estado, consumada com a Proclamação da República. A Constituição de 1891 vedava o embaraço aos cultos por via da tributação. Esta imunidade visava garantir a eficácia da diretriz constitucional da liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

Com a Constituição de 1934, foram mantidos todos os benefícios tributários instituídos pelas anteriores, com a única diferença que a imunidade recíproca foi estendida aos municípios, desta forma nenhum ente da federação poderia mais instituir imposto sobre o outro.

A Constituição de 1937, não trouxe nenhuma inovação quanto ao tema das imunidades tributárias, mantendo as limitações ao poder de tributar sobre os templos religiosos e recepcionando a imunidade recíproca através da Emenda Constitucional número 9, de 1945, já no final da sua vigência.

Em 1946, com a promulgação da Carta Magna, as mudanças em relação às imunidades tributárias foram substanciais. Esta Constituição manteve a imunidade recíproca e ampliou a imunidade dos templos, agora destinada aos templos de qualquer culto, além de instituir a imunidade sobre as entidades educacionais e de assistência social.

A Carta Magna de 1967, basicamente, manteve o posicionamento da sua antecessora.

A Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 5º, Inciso VI, estabeleceu a proteção à liberdade de crença religiosa, como um Direito Fundamental, com *status* de cláusula pétrea, afirmando que será assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantido na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias.

Outras mudanças foram incorporadas pela Constituição Federal de 1988, conforme prediz Bohn (2017, p.70):

Foram inseridas as fundações dos partidos políticos e as entidades sindicais de trabalhadores dentre as entidades imunes. Estipulou-se a necessidade de ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e de assistência social e a imunidade recíproca foi estendida às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

E assim as imunidades chegaram à configuração que possuem hoje.

Como visto, a imunidade dos templos foi uma das primeiras imunidades a ser instituída, sofrendo poucas mudanças com o passar dos anos, ressaltando-se neste patamar que a mais significativa foi deixar de ser exclusiva de uma religião, passando a ser estendida a todos os cultos, sem privilegiar uma entidade religiosa específica.

Vale ressaltar que apesar dos Templos de Qualquer Culto serem imunes ao pagamento de impostos, isso não abrange as outras espécies tributárias, como por exemplo, taxas e contribuições.

No entanto, um recurso comum utilizado pelos entes federados brasileiros é estabelecer, por meio de leis próprias, isenções para as entidades religiosas, quanto às outras espécies tributárias diferentes dos impostos.

2.3 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A LAICIDADE DO ESTADO BRASILEIRO.

A liberdade religiosa é um direito fundamental do cidadão. Na visão dos constituintes de 1988, um valor merecedor de máxima proteção no âmbito de um Estado Democrático de Direito e em razão deste desiderato “houve por bem impedir que o Estado, por meio de impostos, viesse a tolher o exercício de certa liberdade (Schoueri, 2018, p 425).

O Brasil é um país que possui uma grande diversidade étnica e de costumes, resultado da miscigenação entre índios, europeus, africanos, iniciada no período de colonização e ampliada pelas periódicas recepções de imigrantes, fator que consequentemente gerou uma grande variedade de crenças religiosas.

Nesse contexto de diversidade e no intuito de se conceder a igualdade almejada para todos aqueles que residiam no Brasil, veio a lume, em 07 de janeiro de 1890, o Decreto nº 119-A, de autoria de Ruy Barbosa, instituindo que a partir daquela data o Brasil passaria a ser considerado um país laico,

episódio considerado um marco histórico nacional.

Um Estado laico é aquele que não possui uma religião oficial, contudo, isso não quer dizer que o mesmo se constitui em uma nação atea. Na verdade, o fundamento de laicidade em um Estado tem como principal objetivo garantir a diversidade e a liberdade de todas as religiões dentro de seu território.

Daí se afirmar que o Brasil, ainda que considerado um país laico, não deixa de ser teísta, ou seja, embora não haja nele uma religião oficial, é perfeitamente aceitável em seu ordenamento jurídico a premissa da existência de um ser supremo e isso se encontra expressamente disposto no preâmbulo da nossa Constituição Federal de 1988, onde o legislador faz alusão à proteção de Deus.

A laicidade na verdade, implica no fato de todas as religiões receberem o mesmo tratamento sem detrimento de uma em relação à outra ou sem ser alvo de qualquer tipo de distinção, ou seja, é uma ferramenta jurídico-institucional que infere o dever de proteção da liberdade religiosa, que é um direito fundamental expressamente previsto no artigo 5º, VI da Carta Magna de 1988. Desta forma se uma religião recebe um benefício, todas as demais, independente de qualquer juízo de valor, possuem o direito de ser beneficiadas da mesma maneira. Com isso, em tese, o benefício da imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrange todas as religiões assim reconhecidas.

Contudo, há de se ressaltar, em meio a tal explanação, que na visão de Sabbag (2017, p.347), “não será qualquer templo ou culto que será contemplado com a imunidade”:

[] o culto este deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (art.1, III; 3, I e

IV; 4, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

2.4 SOBRE A EXTENSÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS NO ENTENDIMENTO DO STF

Em novembro de 2003 o STF aprovou a Súmula 724, que em 2015 foi ratificada a partir de sua conversão na Súmula Vinculante nº 52.

Este entendimento cristalizado garantiu imunidade ao pagamento de IPTU para imóveis dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de ensino e assistências social que não visem lucro, mesmo que alugados para terceiros, “desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”.

As Súmulas supramencionadas reforçaram as teses dos setores que defendem a aplicação desse mesmo entendimento para os imóveis que são de propriedade de templos de qualquer culto alugados à terceiros e também, para os bens imóveis das igrejas que não são utilizados estritamente na finalidade dos templos, como as residências de padres, freiras, pastores, sacerdotes ou estacionamentos, por exemplo.

Registre-se, entretanto, que a discussão sobre a extensão da imunidade dos templos, não é algo que surgiu recentemente. Antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, o STF decidiu sobre a extensão da imunidade, como notícia Bohn (2017, p.159):

Antes da constituição de 1988, no ano de 1953, a 1ª turma do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 21.826/DF, posicionou-se no sentido de que a imunidade dos templos, prevista no art. 31, inc. V, alínea “b” da então vigente Constituição Federal de 1946, ser interpretada de maneira restrita, de forma que se entendeu por templo apenas os prédios onde se realizavam os cultos.

Nesse posicionamento do STF a interpretação coincidia com o determinado na Carta Magna de 1946, visto que de acordo com o seu entendimento, a extensão do benefício se encontrava restrita aos imóveis que fossem considerados como dependências do edifício principal, no caso, o templo onde eram realizados os cultos.

Com o passar dos anos e com o advento da nova Constituição Federal, promulgada em 1988, o STF modificou o seu posicionamento, conforme pode ser constatado em julgados mais recentes, a exemplo do RE 257.700.

Em 13 de junho de 2000 foi decidido que a imunidade se estendia também a imóveis locados, desde que a renda do aluguel fosse revertida as finalidades da instituição, desta forma não deveria haver incidência de IPTU sobre estes imóveis.

É importante ressaltar que este julgamento tratava sobre a imunidade referente às entidades de Assistência Social – CF, art. 150, VI, c - contudo passou a ser reclamada a extensão da mesma interpretação aos templos de qualquer culto - previsto na alínea “b” - do mesmo artigo.

Outro julgado importante do STF é referente ao Recurso Extraordinário 237.718-6, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, no qual o Município de São Paulo era recorrente e a Província dos Capuchinos era a parte recorrida, o Ministro relator proferiu voto pelo não reconhecimento do Recurso e foi acompanhado pela maioria.

O Acórdão assim versou:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art.150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos alugueis seja aplicada em suas finalidades institucionais. (BRASIL, RE 237.718-6 / DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, STF, julgamento em 29 mar. 2001)

Um dos argumentos utilizados para a concessão da imunidade neste caso foi que, tal intuição realizava tarefas que consistiam em deveres do próprio Estado, uma vez que possuía atividades integrativas e prestava assistência, e que cobrar impostos da mesma acabaria por limitar a sua capacidade em realizar esses relevantes objetivos.

Após todas as decisões que já vinham estendendo o alcance da imunidade tributária dos templos, o Supremo Tribunal Federal, em 18 de dezembro de 2002, emitiu o seu entendimento mais abrangente quanto à extensão do referido benefício, após o julgamento do RE 325.822, interposto contra a decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que compreendeu que não caberia a Imunidade Tributária sobre “todos” os bens de propriedade de entidades religiosas, conforme prevê o artigo 150, inciso VI, letra “b” e parágrafo 4º da Constituição Federal.

Segundo a decisão do TJ de São Paulo, a limitação referente ao IPTU devia limitar-se ao prédio onde são realizados os cultos religiosos e aos demais imóveis que tenham a sua finalidade diretamente ligada as finalidades do templo.

Foi alegado no RE que havia ofensa ao artigo 150 da Constituição Federal, considerando as funções de assistência social e que os 61 imóveis de propriedade da Recorrente eram utilizados em suas finalidades institucionais tais como centros pastorais e de formação religiosa, locais de reunião e administração, além de servir como residências de párocos e outras pessoas que exerciam funções religiosas. E que em relação aos imóveis que estavam alugados, os mesmos tinham como finalidade arrecadar fundos, que auxiliavam nas finalidades da igreja e no sustento do trabalho missionário.

O Ministro relator do processo, Ilmar Galvão, sustentou que a decisão do TJ/SP foi correta, já que a Prefeitura de Jales, SP, poderia tributar os lotes vagos e os prédios comerciais alugados pertencentes à recorrente, em razão de estes imóveis não estarem mais vinculados às finalidades

religiosas que permitiriam o benefício da imunidade tributária.

Foi aberta divergência pelo Ministro Gilmar Mendes que entendeu a época que a Carta Magna foi clara ao proibir a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades dos templos de qualquer culto.

O ministro Carlos Velloso assentou que “se deve distinguir o que está afeito às finalidades essenciais da entidade. Se o imóvel está alugado, ele não se sujeita à imunidade. A renda proveniente do aluguel, sim, está imune, porque está se destina a uma finalidade essencial da entidade”.

No entanto, por maioria de votos, o Plenário conheceu do Recurso. Sendo vencidos o relator e os ministros Carlos Velloso, Ellen Gracie e Sepúlveda Pertence.

É importante ressaltar o posicionamento do Ministro Sepúlveda, visto que em julgamento anterior, o mesmo teve posicionamento favorável a extensão da imunidade, mas de acordo com Bohn (2017, pag.164), existe uma explicação para a mudança de opinião do Ministro,

Salienta-se que o próprio Ministro Sepúlveda Pertence, relator do voto proferido no Recurso Extraordinário 237.718-6, o qual serviu de fundamento as recorrentes, manifesta-se no sentido de que o seu voto expresso naquela ocasião não socorre às recorrentes, pois se tratava de entidades de assistência social, e não de templos religiosos, como no presente caso, não havendo, portanto, similaridade entre elas a exigir a mesma interpretação. Relembra que as instituições de educação e de assistência social exercem atividades que devem ser estimuladas pelo Estado, enquanto o Estado não deve estimular a atividade religiosa, devendo-se apenas respeitá-la.

Restou decidido que as entidades religiosas possuem o direito à imunidade tributária sobre todo e qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, ou seja, mesmo que

aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados, ainda farão jus a Imunidade.

A partir da decisão do STF sobre o RE 325.822, diversos outros casos chegaram a Corte Suprema. Os ministros então passaram a tomar como precedente a decisão supracitada, replicando-se o entendimento majoritário, como o enfrentado no do RE 694.453, que teve na relatoria o Ministro Ricardo Lewandowski:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, 'B', DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, 'b', da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. III – Agravo regimental improvido. (BRASIL, RE 694.453 / DF, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 2ª turma STF, julgamento em 25.06.2013)

Este julgado teve como objeto a incidência ou não da imunidade sobre os imóveis que são designados a residência de membros de entidade religiosa como padres, sacerdotes e ministros.

O ministro Ricardo Lewandowski utilizou como precedente a decisão anterior que estendeu a imunidade dos templos para todos os imóveis que fossem de propriedade do ente religioso, ainda que alugados, logo restou claro que a decisão nesta situação

também seria no mesmo sentido, ou seja, a favor da imunidade de todos os imóveis que estão sobre o domínio de membros da entidade religiosa, uma vez que estes permanecem como propriedades da igreja e de certa forma auxiliam em suas finalidades.

Deste modo, evidencia-se que a decisão no RE 325.822 tornou-se um forte precedente e vem sendo aplicada em sucessivos julgamentos proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, pacificando assim, o entendimento quanto à extensão do benefício da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

2.5. IMUNIDADE RELIGIOSA E ISONOMIA ENTRE OS CONTRIBUINTES

Como visto, a imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto tem por finalidade o resguardo da liberdade religiosa. Contudo, seguindo a advertência de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 12), de que um dos problemas do Direito Tributário é que “seus fundamentos costumam ser aceitos como demasiado ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica”, levanta-se o questionamento se a interpretação extensiva da imunidade dos templos de qualquer culto lesiona o Princípio da Capacidade Contributiva.

A resposta a essa indagação supera as polêmicas entre as chamadas doutrina clássica e doutrina contemporânea.

Segundo Neto (2010), a primeira é restritiva, compreende como “templo” o local onde se realizam cultos, admitindo outros prédios nele envolvido, como casas paroquiais, salas de catequeses etc. De outro lado, para a doutrina contemporânea a palavra “templo” abrange não apenas os prédios envolvidos no culto religioso, mas sim, a própria instituição religiosa. Nesse sentido, os efeitos concretos dessa classificação seriam: para a corrente clássica, a imunidade se restringiria apenas do IPTU, ITCMD e ITBI, vinculados à propriedade predial; No entanto, na visão da doutrina

contemporânea a imunidade alcançaria outros impostos, inclusive ISS, ICMS e IPI.

Comando constitucional decisivo para aprofundar esse debate encontra-se contido no § 4º do art. 150, que limita a imunidade dos templos de qualquer culto somente ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais. A primeira parte desse dispositivo ao mencionar os impostos que incidem sobre a renda e os serviços, deixa sem suporte constitucional a doutrina clássica que alicerça o tema, uma vez que não dá vazão à incidência dos impostos vinculados ao local físico do templo e eventuais adjacências.

A parte final do § 4º, art. 150 da Constituição Federal ao restringir a imunidade das entidades religiosas as suas finalidades essenciais, estabelece expressamente uma barreira a essa imunidade, em outras palavras, a imunidade não alcança o patrimônio, a renda e os serviços desvinculados de suas finalidades essenciais.

Nessa ótica, a exploração comercial de qualquer ordem, por exemplo, não estaria abrangida pela imunidade, venda de caixões funerários, estacionamentos abertos para não crentes, terrenos vazios e até mesmo alugueis de várias propriedades, pois, conforme o tamanho da cidade é inegável o fato de que a imunidade afeta a livre concorrência, princípio entalhado no art. 170, IV, da Constituição Federal.

Marco Aurélio Greco, citado por Regina Helena Costa (2015, p. 174), sustenta que o § 4º do art. 150 da Constituição se preocupa em saber “de onde as rendas vêm”, não importa sua aplicação, mas sim se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais. “Conclui, então, que se uma renda veio de atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade não haverá imunidade”.

A própria Regina Helena Costa discorda de Marco Aurélio Greco, para ela, assim como para o STF, a destinação dos recursos obtidos pela entidade é o fator determinante para a imunidade. Assevera a

doutrinadora e Ministra do Superior Tribunal de Justiça – STJ: “A Lei Maior exige uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e a sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional”.

Vergueiro (2005, p. 163) que se perfila entre aqueles que entendem que o decisivo para o gozo da imunidade pelas entidades religiosas é a origem e não a destinação dos recursos obtidos, sugere nova abordagem acerca desse tema:

A demarcação da imunidade de uma receita não pode ficar condicionada a sua ulterior destinação. Isso porque a permissão ou a proibição da tributação se perfaz no momento da realização de determinado fato tributário e não pertinência do emprego posterior desses recursos.

Por esse raciocínio a entidade religiosa é que determinaria a natureza jurídica da verba, se tributável ou não, a depender de um juízo discricionário a ser exercido a cada recebimento de rendimentos, se aplicável ou não às finalidades religiosas.

O templo não possui imunidade de forma indiscriminada e sim, em razão das práticas religiosas (Vergueiro, 2005, p. 164). A imunidade deve ser demarcada na origem, em atividades ligadas às práticas religiosas. Se vinculada, não há que falar em tributação, se desvinculada da atividade religiosa deve ser tributadas e neste contexto, fala-se sobre o Princípio da Capacidade Contributiva e da Livre Concorrência, caso contrário, o direito estaria albergando privilégios, e este não é papel do Estado.

O Ministro Sepúlveda Pertence alertava que a imunidade tributária não pode ser interpretada como norma de incentivo, conforme se verifica em Bohn (2017, p. 172):

Já, no julgamento do RE 325.822-2, que tratava da imunidade de entidade religiosa, com fundamento no art.150, VI, “b”, o Ministro Sepúlveda Pertence, no seu

voto vencido considerou que o Brasil é um Estado laico, de forma que, neste caso, a imunidade visa apenas a assegurar e não obstaculizar a liberdade de culto, não podendo ser interpretada como norma de incentivo.

Para evitar privilégios, os rendimentos auferidos que não tiveram origem em atividades religiosas, não tem porque não se sujeitar ao Princípio da Capacidade Contributiva e consequentemente, ser tributado.

O posicionamento do STF, que iguala a extensão da imunidade, como é feito na imunidade dos entes de assistência social e educacional, acaba por beneficiar todas as atividades desenvolvidas pela igreja e as abrigoando como se fossem de finalidades essenciais, com o único requisito que os lucros advindos destas atividades sejam revertidos para as finalidades do ente religioso, dessa forma descaracterizando a intenção de proteção a liberdade religiosa, e passando a conceder não um benefício, mas um incentivo às religiões, o que acaba contrariando a sustentação de um Estado laico.

Afirma ainda Bohn (2017, p. 178):

Além disso, destaca-se que milhares de cidadãos que não professam qualquer fé deixam de ser contemplados com os serviços públicos que deveriam ser devidamente prestados pelo Poder Público com este valor que deixou de ser arrecadado, apesar de serem obrigados a destinar quatro meses de trabalho ao ano para cumprir com suas obrigações tributárias.

Isto posto, constata-se que diversos cidadãos ou empresas acabam se sacrificando ainda mais para pagar os impostos não pagos pelas entidades religiosas em atividades desvinculadas das práticas religiosas, além do que, essas atividades econômicas desenvolvidas pelas igrejas afetam diretamente a livre concorrência.

3 METODOLOGIA

A pesquisa da qual este artigo resulta utilizou-se do método dedutivo voltado a investigar acerca da imunidade dos Templos de qualquer Culto e a sua relação com o Princípio da Capacidade Contributiva.

A condução do trabalho se deu a partir da busca por responder se de fato a imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto fere o Princípio da Capacidade Contributiva?

Para a obtenção das respostas e o alcance dos resultados, utilizou-se como procedimento a pesquisa bibliográfica, de modo que a fundamentação teórica teve como fonte livros, monografias, dissertações e artigos científicos.

Foram também analisados precedentes jurisprudenciais específicos, proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, que tiveram, sobremaneira, papel fundamental para o alcance dos resultados e resolução da problemática que norteou a pesquisa em tela.

4 ANALISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O trabalho teve como hipótese norteadora a premissa de que a imunidade religiosa feria o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que o Brasil é um Estado laico. Entretanto, por proteger o direito fundamental à liberdade religiosa, infere-se que o mesmo é alçado à condição de *cláusula pétrea*, assim, a retirada dessa imunidade só poderia ocorrer no marco de uma nova ordem jurídica, com a edição de nova Constituição.

Com o decorrer das pesquisas, essa primeira hipótese foi refutada, pois a respectiva solução se mostrou uma saída desproporcional, dada a importância histórica e jurídica da Constituição de 1988.

Sabe-se que o Brasil é um país com uma grande diversidade cultural e isso se reflete nas crenças aqui existentes, sendo de suma importância que todas as religiões

tenham o mesmo espaço para as suas manifestações, sem que ocorra nenhum tipo de resistência por parte do Estado, que poderia se configurar com a retirada dessa imunidade, em prejuízo da expansão das religiões menos abrangentes.

Com a negativa da primeira hipótese, a pesquisa concentrou-se na problemática central, ou seja, no relacionamento da imunidade concedida com o Princípio da Capacidade Contributiva, no marco da interpretação extensiva adotada pela Suprema Corte Brasileira, como ocorreu no julgamento do RE 325.822, onde a imunidade dos templos foi estendida aos demais imóveis alugados de propriedade das igrejas.

A extensão da imunidade religiosa foi equiparada a imunidade conferida às entidades de assistências sociais e educacionais, o que gerou um desequilíbrio na livre concorrência e um desprestígio ao Princípio da Capacidade Contributiva. Ao ultrapassar o resguardo da atividade religiosa, tornou-se um privilégio dessas entidades.

Utilizou-se a norma contida no § 4º do art. 150, da Constituição Federal para balizar as interpretações quanto à extensão da imunidade religiosa. Esse comando constitucional estabelece que a imunidade dos templos de qualquer culto se limita ao patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais.

A vinculação às finalidades essenciais não se dá pela destinação do produto, mas sim por sua origem. Tem-se, assim, uma barreira normativa a essa imunidade, em outras palavras, a imunidade não alcança o patrimônio, a renda e os serviços desvinculados de suas finalidades essenciais.

Fica evidente, portanto, que a extensão da imunidade religiosa conferida pelo STF, gera um desequilíbrio na livre concorrência e fere os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva, uma vez que, diante de uma mesma atividade, os demais contribuintes permanecem convivendo com uma alta carga tributária, enquanto as igrejas, com atividades desvinculadas de suas

finalidades essenciais, são agraciadas pela imunidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o desenvolvimento da análise e discussão dos resultados, com base na fundamentação teórica, infere-se que foram alcançadas as respostas atinentes à pergunta norteadora da pesquisa, qual seja, saber se a concessão da imunidade religiosa lesiona de fato o Princípio da Capacidade Contributiva.

Constatou-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto ao cumprir o desiderato de assegurar a liberdade religiosa, não gera qualquer tipo de afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva, o que somente ocorre a partir das decisões do STF, que ampliam o alcance desta imunidade.

Isso porque houve uma mudança no posicionamento do STF que, através de precedentes atuais, trouxe à baila uma nova definição acerca da imunidade religiosa, passando a entendê-la de forma extensiva, ou seja, ampliando o benefício tributário que aos demais imóveis de propriedade de igrejas e rendas, sem que esses possuam alguma relação com as finalidades essenciais até então determinadas.

Desta forma, com a ampliação da imunidade religiosa, por meio de decisões do STF, o benefício ganhou uma abrangência desproporcional, que ultrapassa a proteção à liberdade religiosa, passando a se configurar como um privilégio concedido aos entes religiosos, uma vez que determinados imóveis ou rendas não tiveram origem em atividades relacionadas com as reais e necessárias finalidades religiosas, interferindo, em muitos casos, na livre concorrência.

Consequentemente, com vistas à concluir tal pesquisa, após a análise e discussão dos resultados encontrados, é possível afirmar que a amplitude da interpretação da imunidade religiosa dada pelo STF fere o princípio da capacidade contributiva, na parte que concede imunidade aos bens, serviços e rendas não originados em

atividades vinculadas às funções essenciais das entidades religiosas.

Frente à relevância do tema desenvolvido, uma nova linha de investigação exsurge com vistas ao aprofundamento do tema: as análises no âmbito do Direito Comparado, agora voltadas ao estudo de como se configura o instituto da imunidade das entidades religiosas em outros países.

6 REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**: 11. ed. Salvador: JusPodvm, 2017.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- AVIZ, Adriana de. **Manual de normalização para trabalhos acadêmicos**. Belém: FIBRA, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Mizael Abreu Machado Derzi. Rio: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Texto Constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 mar. 2018.
- BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (1824)**. Texto Constitucional promulgado em 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 27 dez. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891)**. Texto Constitucional promulgado em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 27 dez. 2018.
- BRASIL. **Decreto Nº 119-A de 7 jan. 1890**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D119-A.htm> Acesso em 02 nov. 2018.
- BOHN, Ana Cecília Elvas. **Imunidade Tributária Dos Templos Religiosos**: do seu conteúdo e extensão como forma de tutela da liberdade religiosa. Curitiba: Juruá, 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Imposto sobre a Renda**: Perfil constitucional e temas específicos. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- LOURENÇO; Américo; Lacombe, Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- NETO, Roberto Medaglia Marroni. Imunidade dos templos de qualquer culto. DIFINI, Luiz Felipe Silveira, Org. **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 694.453**. Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento em 25 jun. 2013. DJ, 09 ago. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>> Acesso em 08 out. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 898.896**. Ministro Dias Toffoli. Julgamento em 23 maio. 2016. DJ, 10 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000260669&base=baseMonocraticas.>> Acesso em 08 out. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6**. Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento em 29 mar. 2001. DJ, 06 set. 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>> Acesso em 10 out. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 272.226**. Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 16 maio. 2001. DJ, 09 ago. 2001. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14820770/recurso-extraordinario-re-272226-sp-stf>> Acesso em 10 out. 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325.822**. Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 18 dez. 2002. DJ, 12 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=59828>> Acesso em: 08 out. 2018.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 3ª ed. Florianópolis: Ed. Momento Atual, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo, **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten, **O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. Teoria constitucional da imunidade dos templos de qualquer culto. PEIXOTO, Marcelo Magalhães, CARVALHO, Cristiano, Cood. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.