

IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Marcio Antonio Sotta Santana¹

Fecha de publicación: 01/07/2015

SUMÁRIO: Introdução. – **1** Limitação ao Poder de Tributar. – **2** Imunidades Tributárias. – 2.1 Conceito de imunidade. – 2.2 Imunidade X Isenção X Não Incidência. – 2.3 imunidade recíproca. – 2.4 Imunidade dos Templos. – 2.5 Imunidades dos Partidos políticos, das Entidades Sindicais e das Instituições de educação ou de Assistência Social, sem fins lucrativos. – 2.6 Imunidades do Livro, Jornal e Periódico. – **3** Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto. – 3.1 Conceito de Templo de qualquer culto. – 3.2 Conceito de finalidades essenciais dos templos. – 3.3 A Prática de atividades com fins econômicos pelos Templos de qualquer culto. – **4** Análise de Jurisprudência do Supremo tribunal Federal. – 4.1 Recurso Extraordinário 325.822-2/SP. – Conclusão. – Referências.

RESUMO:

A Imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar prevista em na Constituição Federal que busca proteger a pessoa e ou o bem descrito pela Constituição para que não sofram tributação. No artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88, encontra-se a imunidade dos templos de qualquer culto, entendendo a Doutrina e julgados do Supremo Tribunal Federal que a aplicação da imunidade aos templos não se restringe somente ao edifício, mas também ao próprio culto em si, envolvendo, assim, as atividades, rendas e serviços relacionados às finalidades essenciais do culto.

¹ Pós-graduado em Direito Tributário pela UNIDERP/LFG; Graduado em Direito pela Universidade Norte do Paraná - UNOPAR, em 2009; Membro Efetivo do Instituto de Direito Tributário de Londrina - IDTL; Assessor Executivo da Prefeitura Municipal de Tamarana. Advogado, inscrito na OAB/PR. Colaboração da Professora Maria de Fátima Ribeiro.

Palavras-chave: Imunidade; Templo; Culto; Limitação; Constituição.

ABSTRACT:

The tributary Immunity is a limitation to the power tribut foreseen in in the Federal Constitution that looks for to protect the person and or the property described by the Constitution so that they don't suffer taxation. In the article 150, incise VI, " b ", of CF/88, meets the immunity of the temples of any cult, understanding the Doctrine and judged of the Supremo Tribunal Federal that application of immunity to temples doesn't only limit to the edifice, but also to the own cult in itself, involving, because, the activities, incomes and services related to the essential purposes of the cult.

Key words: Immunity; temple; cult; limitation; Constitution.

Introdução

As imunidades e os princípios constitucionais tributários surgiram como limitação ao poder de tributar, pois desta forma busca-se dar segurança jurídica aos contribuintes.

Desta forma, os princípios constitucionais tributários e imunidade tributária estão inseridos na Constituição Federal, na Seção II do Capítulo do Sistema Tributário Nacional, artigos 150 a 152.

As imunidades tributárias previstas na Constituição Federal, em especial no artigo 150, inciso VI, expressam uma competência tributária negativa para os Entes Federativos, ou seja, União, Estados, Distrito federal e Municípios, com relação ao poder de cobrar tributos.

A imunidade objetiva claramente impedir, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus déficits orçamentários e a busca incansável por receita, invadam áreas que no interesse da sociedade devam ser preservados e mantidos.²

Com o escopo de proteção ao contribuinte, sob o aspecto da liberdade, igualdade e democracia, e até contra a máquina esmagadora de arrecadar tributos do estado, é que se vetou instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviço uns dos outro.

Também foi proibido instituir impostos sobre: templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da Lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Neste trabalho, objetiva-se demonstrar que a imunidade conferida no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Cidadã, está diretamente ligada ao respeito à liberdade de crença e de culto, ou seja, a liberdade religiosa.

O método procedimental utilizado será a revisão bibliográfica; o método de abordagem será o dedutivo, desta forma, partirá de normas gerais e buscar-se-á aplicação concreta para a norma em estudo.

² GANDRA, Ives da Silva Martins, *Curso de Direito Tributário*, Vol. 1, 2ª. Ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993, p.39.

Vários Doutrinadores escreveram sobre este tema, porém, a questão foi levada poucas vezes ao Supremo Tribunal Federal – STF, surgindo daí a importância e o interesse de mais estudos e reflexões quanto o assunto tão interessante nos dias atuais.

1 Limitação ao Poder de Tributar

A Constituição Federal impõe limitações ao poder de tributar, para preservar o interesse do cidadão, da comunidade e da relação entre pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Nas palavras de Sabbag:

os art. 150, 151 e 152 da carta magna hospedam variados comandos principiológicos, insculpidos à luz de pautas com valores pontualmente prestigiado pelo legislador constituinte. Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar.³

Verifica-se que nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal de 1988, há princípios que têm por objetivo dar segurança jurídica aos contribuintes, neste sentido Ichihara descreve que:

as limitações constitucionais, vista pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vista pelo ângulo dos indivíduos (pessoas físicas e jurídicas), contribuintes dos tributos, representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal.⁴

Desta forma, após uma breve exposição estudar-se-à os mais relevantes princípios a nortear o exercício da tributação, para, depois, analisar as principais normas imunizantes do art. 150 da Constituição Cidadã.

³ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.22.

⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2005. p.58.

2. Imunidades Tributárias

A constituição federal de 1988, ao definir a competência tributária dos entes federativos, confere a eles o poder de instituir tributos, por conseguinte a própria constituição não quer que determinadas situações materiais sejam onerados por tributo.

Conclui-se que a constituição federal autorizou a cobrança de tributos sobre determinadas situações, e também proibiu expressamente a cobrança sobre outras determinadas situações, pessoas e fatos, essa proibição dá-se o nome de imunidade.⁵

2.1. Conceito de imunidade

A professora Regina Helena Costa, com seu extraordinário raciocínio que lhe é a própria, define Imunidade nos seguintes termos:

{...} Imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente de competência ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito publico subjetivo a certas pessoas, nos termos por ele delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁶

Hugo de Brito Machado defende que: “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição à incidência de regra jurídica.”⁷ Desta forma a Constituição veda que a lei defina como hipótese de incidência o que ela própria diz ser imune.

O Doutor Baleeiro define imunidade tributaria como: “Uma exclusão da competência ao poder de tributos, proveniente da constituição.”⁸

Luciano Amaro, assim define Imunidade tributária:

⁵ KFOURI Jr., Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2010. p. 102.

⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva 2009 p.80.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.284.

⁸ BALEEIRO, Aliomar, *limitações constitucionais a poder de tributar*, 7.ed. Rio de Janeiro:Forense,2003,p.226. 9 AMARO,Luciano.*Direito tributário brasileiro*.13. ed.Rev. São Paulo:Saraiva, 2007.p.151.

A imunidade tributária; é assim, qualidade de situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deitou-a fora de campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁹

Conclui-se que dos conceitos acima citados, que a imunidade tributária é uma competência tributária em sentido negativo; e sempre está prevista na Constituição Federal.

2.2. Imunidade X Isenção X Não incidência

Frequentes dúvidas consiste em diferenciar as modalidades ou desonerações tributárias existentes, por isso passa-se a diferenciá-los:

Para diferenciá-los citarei o Doutor Hugo de Brito Machado.

a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu suporte fático; c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.¹⁰

Destaca-se que não se confundem cada qual tem sua peculiaridade.

Antes de começar o próximo item, é necessário esclarecer que além das imunidades do art.150,VI da CF/88, que serão estudadas neste trabalho, existem outras, que podem ser encontradas no capítulo do “Sistema tributário Nacional”, como exemplos: art.149, §2, I; art.153, §3º, III; art. 153, §4, II da CF.88 e outros, até fora do “Sistema tributário Nacional”, como exemplo as imunidades de taxas, art.5º,XXXIV;LXXIV;LXXVI; entre outros.

⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p.151.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.230.

2.3. Imunidade recíproca

Dispõe a nossa Constituição Federal que os entes tributantes estão proibidos de instituir impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”. (art.150, VI, “a”):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: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Esta imunidade, em síntese, objetivo resguardar independência dos entes da federação, ou seja, de não ter hierarquia entre as pessoas políticas.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma federação a regra da imunidade está protegida contra possível emenda constitucional, por força do disposto no art.60,§ 4º, inciso I, da constituição federal de 1988, segundo o qual” não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de estado.¹¹

Nota-se a importância desta imunidade a de proteger o federativo, para nenhum ente se sobreponha ao outro.

Destaca-se que a imunidade recíproca “é extensivamente às autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes” (art.150,§ 2º, do CP/88). Luciano Amaro destaca que “a contrário sensu, o que não estiver relacionado com essas finalidades essenciais não é imune”.¹²

Observa-se também da leitura do art.150, §3 da constituição Federal que:As vedações do inciso VI,a, e do parágrafo § 2º do art.150, não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas rígidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja prestação ou pagamento de peças ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador de obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.287.

¹² AMARO,Luciano.*Direito tributário brasileiro*.13. ed.Rev. São Paulo:Saraiva, 2007.p.154.

Hugo de Brito Machado leciona que:

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada. Imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio de liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação por pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa.¹³

O mestre Aliomar Baleeiro com a autoria de quem foi excelente ministro do Supremo Tribunal Federal descreve sobre a imunidade tributária com essas palavras:

A sobrevivência de três orbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a constituição brasileira a inscrever de maneira e pressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de direito público interno, ressalva dos casos previstos na própria constituição, poderá exigir imposto sobre bens, rendas e serviços de outra (art.31, V, a).¹⁴

Pode-se concluir que a imunidade recíproca é feita da forma do governo existente no estado brasileiro e esta prevista expressamente nossa constituição federal.

2.4 Imunidades dos Templos

Na atual constituição, o Brasil posiciona-se como sendo um estado laico, sem a adoção de uma religião oficial, admitindo desta forma as mais variadas religiões.¹⁵

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.285.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar, *limitações constitucionais a poder de tributar*, 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p.95.

¹⁵ Apud. p. 91.

A imunidade dos templos de qualquer culto está descrita no art.150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Republicana.

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.

Para Kfourir Jr:

Tal regra vem em consonância com a previsão constitucional do inciso VI do art. 5º da CF, pelo qual:” 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 suas liturgias.”¹⁶

Hugo de Brito ao escrever sobre a imunidade dos templos leciona que:

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.¹⁷

Destaca-se, a nossos as que Hugo De Brito descreve as palavras acima, de forma muito sabia, pois deve-se sim ter a imunidade dos templos, e esta não ter obstáculos,mas também, não de pode ampliar demais a imunidade,para que não se ornem templos-empresas.

Por último, deve-se esclarecer que conforme § 4º do art.150 da constituição, a imunidade tributaria para templos abrange o seu patrimônio, a sua renda e os serviços relacionados com suas atividades essenciais.

A imunidade dos templos de qualquer culto,do art.150,VI,”b” da constituição federal, é aplicada de imediato, desta forma chamada, auto-aplicável.

No próximo capítulo da-se-á atenção a esta imunidade, foco desta monografia, explorando-se o entendimento doutrinário sobre o conceito de templo, o que se entende por atividades essenciais.Por ora, necessário é,

¹⁶ KFOURI Jr., Anis. *Curso de direito tributário*.São Paulo: Saraiva, 2010. P.106.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.288.

conhecer o objetivo do constituinte ao estabelecer tal imunidade aos templos de qualquer culto.

2.5 Imunidades dos Partidos Políticos, das Entidades Sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos

Conforme pode-se verificar, no artigo 150,VI,"c" a constituição federal de 1988,também gozam de imunidade de impostos as entidades referidas a seguir: Partidos Políticos;Entidades sindicais dos trabalhadores;Instituições filantrópicas de educação;Instituições filantrópicas de assistência social.

Destaca-se que todas essas entidades, citados acima, são imunes aos impostos relativos ao seu patrimônio, renda e os serviços, relacionados às finalidades essenciais.

Neste sentido,o § 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.

A imunidade de cada uma dessas entidades tem por objetivo assegurar algo que o constituinte considerou importante, possa a explicar: objetivo da imunidade para os partidos políticos é a liberdade política;o escopo da imunidade para as entidades sindicais dos trabalhadores é a proteção ao trabalho, este considerado o polo hipossuficiente; a importância da imunidade para as instituições filantrópicas de educação é a proteção ao ensino e a educação;por fim a imunidade das entidades de assistência social.

O Supremo Tribunal Federal, atribuindo uma interpretação teleológica, do art.150, VI, "c", de constituição, sumulou o seguinte:

Súmula 724. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertence a qualquer das entidades referidas pelo art.150,VI,c, da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de ais entidades.

Conclui-se que os ministros entenderam que a imunidade deve ser interpretada para teleologicamente, a fim de sempre buscar a finalidade da ata.

Portanto para as entidades usufruírem da imunidade, do art. 150,VI,c, da constituição,é necessária preencherem alguns requisitos, explicitamente,previstos o art.14 do código tributário nacional.

Art.14. O dispositivo na alínea c do inciso III do art.9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:I.Não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a

qualquer título; II.Aplicarem integrante, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;III.Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Para Valéria Furlan:

O art. 14 do CTN, recepcionado pela vigente constituição federal, traz os requisitos que, se observamos, apenas viabilizam a consecução das finalidade às quais se refere a imunidade em apreço, sem restringir ou ampliar seu alcance¹⁸

Nas palavras da doutora Regina Helena Costa, deve-se observar:

{...}que a ausência de finalidade lucrativa é requisito a ser preenchido tão somente pelas instituições de educação e de assistência social, uma vez que os partidos políticos e suas fundações, bem como as entidades sindicais de trabalhadores, são estes que, por sua própria natureza, não objetivam lucro.¹⁹

Hugo de Brito entende que:“A imunidade das instituições de educação e de assistência social, todavia, é condicionador.Só não existe para aquelas instituições sem fins lucrativos. {...}”²⁰

Por Derradeiro, deve- se entender que as imunidades do art.150,VI, “c”, da Constituição, não são auto-aplacáveis, pois necessitam cumprirem alguns requisitos já destacados acima.

2.6 Imunidade do Livro, Jornal e Periódico

A imunidade tributaria do livro, jornal e periódico, esta inscrita na constituição federal de 1988 no art.150, inciso VI, alínea “d”: Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios (...) instituir impostos sobre (...) livros, jornais, periódico se o papel destinado a sua impressão.

¹⁸ FURLAN Valéria Cristina Pereira. *Apontamentos de direito tributário*. 3 ed.rev.ampl.Sao Paulo:Malheiros.2009.p.252.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva 2009.p.289.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.289.

Facilmente nota-se que a constituição federal pretendeu, neste caso, garantir a liberdade de pensamento, e ao mesmo tempo, facilitar acesso a cultura e educação.

Para Hugo de Brito Machado:

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes²¹

Conclui-se que a constituição, quis preservar o livro-valor, ou seja, o livro que é justamente um instrumento do saber, da cultura, do ensino, de divulgação de idéias, da pesquisa.

Destaca-se que nem todos os livros serão abrangidos pela imunidade, pois só serão imunes aqueles livros que se prestam para difundir idéias, informações e conhecimentos.

Para Roque Antonio Carrazza:

{...}A palavra livros esta empregada na Lei Maior no sentido de veículos do pensamento, a imunidade em tela, como observa Aliomar Baleeiro não “alcança os livros pautados para escrituração e fins análogos”. Por quê? Por uma razão muito simples: não se prestam à educação, à cultura, à liberdade de comunicação, mas servem, apenas, para registrar a ocorrência de fatos econômicos não são, pois, livros, na acepção constitucional, embora revistam, incontestavelmente, esta natureza no mundo gráfico.²²

Oportunamente, deve-se esclarecer que produtos da moderna tecnologia, como DVDs, CDs, disquetes, na opinião do Doutor Hugo de Brito Machado, também estão abrangidos pela imunidade.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.290.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. ver.atual, e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, PP. 689-709 e 736-756. Material da 7ª aula da disciplina “*sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades*”, Ministrada no curso de pós-graduação lato senso televeitual em Direito Tributário-Anhanguera-Uniderp/Rede LFG.

A imunidade tributária relativa aos jornais, da mesma forma que os livros, busca proteger a liberdade de pensamento, a expansão da cultura, da educação, abrange desta forma o jornal nacional, estadual, municipal, distrital, da escola, ou seja, se estes veiculam informação, presente estará à imunidade. Os períodos seguem o mesmo pensamento, relatado acima.

Conclui-se que o livro, jornal ou periódico que fornecem informação, cultura, liberdade de pensamento, deve-se ser beneficiado pela imunidade tributária.

3. Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto

Conforme já estudado anteriormente, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, esta descrita na constituição cidadã de 1988, no art. 150, VI, "b". Tal imunidade tem por escopo resguardar a liberdade religiosa, liberdade de crença.

3.1 Conceito de templo de qualquer culto

Para se compreender melhor a definição de templo, faz-se necessária definirmos o conceito de culto.

Sabbag, conceitua culto como “a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe a valores consonantes com o arcabouço valorativo que estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional”.²³

Antonio Ferreira Filho, descreve culto, nos seguintes dizeres:

O culto é o cerimonial religioso, o conjunto dos ritos e atitudes desenvolvidas em essencial nos templos das igrejas, não pode e não deve ser entendido como. O culto se resume a reverencia e adoração divina, interesses, quaisquer outros, a que ele se assemelha ou se compara. O culto destina-se à adoração de Deus, ao aprimoramento da espiritualidade. {...}²⁴

Analizando o conceito de culto, possa-se ao conceito de templo. Existe três teorias que tentam definir o conceito de templo.²⁵ Eduardo Sabbag de forma muito didática as denomina:

²³ SABBAG. Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009.p.281.

²⁴ FERREIRA Filho, Antonio. *Direito aplicado às igrejas*. 2.ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2005.p.66.

²⁵ SABBAG. Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009.p.282.

(I)Teoria clássica-restritiva(concepção do templo-coisa):conceitua o templo com o local destinado à celebração do culto.Pauta-se na coisificação do templo religioso(investimentos rerum, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto.(...)
 (II)Teoria clássica-liberal(Concepção do templo-atividade):conceitua o templo como tudo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto.Nessa medida, desoneram-se de imposto o local destinado ao culto e os anexos deste(...)
 (III)Teoria Moderna(concepção do templo- entidade):conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independente das coisas e pessoas objetivamente consideradas.No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “estado de ser” a “existência”, vista em si mesma.²⁶

O conceito de templo tem interpretação diferente no mundo dos doutrinadores tributários conforme se verifica abaixo.

O professor Socha Calmon Navarro Coelho, posicionando-se na linha conceitual mais restritiva, leciona que o templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios.Nada impede, porem que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado.Onde que se officie em culto , aí é o templo.Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos.{...}Portanto, para o ilustre Professor, imune é o templo, não a ordem religiosa.{...}²⁷

²⁶ SABBAG. Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009.p.283.

²⁷ SILVA Ricardo. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. 2006.18f. monografia (especialização)-FUNDAÇÃO COMUNITÁRIA DE ENSINO SUPERIOR DE ITABIRA- centro de pesquisa, pós graduação e extensão-CEPPE, Brasília,2006. disponível em:<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922;_imuidade-templos-qualquer-ricardo-silva.pdf?sequence=1> acesso em:14 de janeiro de 2011.

Baleeiro, defensor da concepção teoria clássica liberal, assim define templo:

O templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do município, se não existisse a franquia inserta na lei máxima. Um edifício só é pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou pratica religiosa.²⁸

O mesmo autor continuando seu pensamento, assim descreve:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia publica, mas também a dependência acaso contigua, o convento, os anexo por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.²⁹

Também defensor dessa concepção liberal, o doutor Hugo de Brito Machado, leciona que:

Templo não significa apenas edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bem pertencentes à igreja, desde que na sejam instrumentos desta. Prédios alugados por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos.³⁰

²⁸ BALEEIRO, Aliomar, *limitações constitucionais a poder de tributar*, 2. Rio de Janeiro de:Forense, 1960.p.182.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar, *limitações constitucionais a poder de tributar*, 2. Rio de Janeiro de:Forense, 1960.p.183. 30 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.288.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed são Paulo: Malheiros, 2009. p.288.

Guilherme Van Muller Lessa Vergueiro, em artigo, não publicado no livro imunidade tributária, coordenado por Marcelo Magalhães Peixoto e Cristiano Carvalho, cita Paulo de Barros Carvalho, nas seguintes palavras:

Paulo de Barros Carvalho assevera que as edificações onde se realizam esses rituais haverão de ser considerados templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão de fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atendendo-se, apenas, para fins específicos de sua utilização.³¹

Há também os defensores da Teoria Moderna a qual conceitua o templo como entidade, como defensores dessa teoria, destaca-se Jose Eduardo Soares de Melo, Celso Ribeiro Bastos, Marco Aurélio Greco, e outros.³²

Adotamos a corrente moderna, pois como bem define Sabbag, "a concepção da Problemática que circunda a tributação dos templos religiosos" {...}³³

Para finalizar, o mestre Aliomar Baleeiro de forma muito inteligente ensina que "a imunidade relativa aos templos de qualquer culto só produzia todos os frutos almejados pela constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas".³⁴

Desta forma cabe ao julgador, no caso concreto, verificar o que esta imune de acordo com o almejado pela constituição, e assim buscar sempre a justiça fiscal aos templos de qualquer culto.

³¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães Cristiano Carvalho. *Imunidade tributaria*. São Paulo: MP editora, 2005.p.159.

³² SABBAG. Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: saraiva 2009.p.283.

³³ SABBAG. Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: saraiva 2009.p.284.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar, *limitações constitucionais a poder de tributar*, 2. Rio de Janeiro de:Forense, 1960.p.182.

3.2 Conceito de finalidades essenciais dos templos

O artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal, deve ser interpretado em conjunto com o § 4º do mesmo artigo, que determina que a imunidade dos templos, “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Para Guilherme Van Muller, a dificuldade consiste em descobrir quais são as atividades essenciais dos templos de qualquer culto, pois, acredita que esta questão é importantíssima, na medida em que sua delimitação irá definir, com coerência, quais as atividades serão alcançadas pela imunidade.³⁵

Portanto passar-se á análise do conceito de finalidade essencial dos templos de qualquer culto.

Para a Professora Regina Helena Costa, finalidades essenciais:

São aquelas inerentes à própria natureza da entidade-Vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituições.Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são à pratica do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis.³⁶

Em sentido mais restrito, se manifestar o doutor Guilherme Van Muller Lessa Vergueiro, senão vejamos:

ao nosso ver, as finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um cunho social, no sentido de atender toda as necessidades da sociedade, mas apenas na consecução dos seus pressupostos religiosos. Nesse sentido, as finalidades essenciais são aquelas atividades que estão relacionadas à existência e à manutenção do templo , assim como aquelas voltadas às praticas litúrgicas, ou seja, ao

³⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Cristiano Carvalho. *Imunidade tributária*. São Paulo: MP editora. 2005.p.161.

³⁶ COSTA ,Regina Helena. *Curso de direito tributário:constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva , 2009 p.86.

conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto.³⁷

A posição deste autor é minoritária na Doutrina e Jurisprudência; o que tem prevalecido na doutrina brasileira, é a teoria ampliativa, estudada anteriormente, o qual desconsidera a origem do patrimônio, renda ou serviço.

Eduardo Sabbag leciona que:

De início, insta frisar que a dicção do comando(I)patrimônio, venda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades(...)" tem servido para corroborar a idéia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na escritura de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos(a)por tratar, textualmente, vocábulo entidade, cancelando a adoção da concepção do templo-entidade;(b)por ser referir a "rendas e serviço", e, como é sabido, o templo, em si não os possui, mas sem a "entidade" que o mantém;(c)por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial e não esta em si-, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de "templo".³⁸

Entendendo os conceitos e pensamentos dos doutrinadores citados acima, passa-se a citar exemplos um da teoria mais restritiva e outra da teoria mais ampliativa.

Em relação a teoria mais restritiva, segue o exemplo do Doutor Guilherme Von Muller:

A venda de imagens de santos pela igreja está ao abrigo da imunidade, na medida em que os santos são integrantes do ritual do ritual de oração, constituindo-se num importante objeto para a prática religiosa. A mesma imagem de santo, vendida por uma pessoa que não seja a mantenedora do templo, a exemplo de um antiquário, não está agasalhada pela

³⁷ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Cristiano Carvalho. *Imunidade tributária*. São Paulo: MP editora. 2005.p.161.

³⁸ SABBAG. Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009.p.285/286.

imunidade. Isso porque, embora essa pessoa não possui nenhum vínculo com o templo.³⁹

Ao entender deste modo, o autor citado acima, está excluindo do rol de imunidade, todas as atividades que não estejam vinculadas aos ritos religiosos.

Sobre a teoria moderna, segue o exemplo do doutor Eduardo Sabbag:

Exemplo 1: Igreja Alfa, proprietária de dezenas de bens imóveis, locados a terceiros, questiona se deve haver a imunidade de IPTU sobre os bens a estes alugados. A resposta tende a ser negativa, pois há que se entender a imunidade aos tais bens imóveis de igreja Alfa, desde que prove tratar-se a atividade cor-relator de uma ação ocasional, e não de uma atividade principal é razoável a locação de uma, duas ou mais, sem finalidade econômica e uma concorrência desleal.⁴⁰

O Supremo Tribunal Federal analisou em recurso Extraordinário, caso parecido com o exemplo acima, qual seja o RE. 325.822/SP, Pleno rel. min. Ilmar Galvão. J. 18-12-2002, este será analisado no próximo capítulo.

Hugo de Brito entende que:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam estes destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. {...}⁴¹

Neste sentido, para verificar se haverá a não aplicação de imunidade dos templos, deve-se observar se o ato negocial guarda correspondência com a finalidade essencial dos templos.

Omar Augusto Leite e Francisco Ramos Mangieri, escreveram sobre o assunto, nos seguintes dizeres:

Exemplificando, será imune ao ITBI a aquisição de um imóvel por uma instituição

³⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Cristiano Carvalho. *Imunidade tributária*. São Paulo: MP editora. 2005. p. 161/162.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva 2009. p. 288.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 288.

religiosa, se o imóvel for utilizado para seus cultos ou moradia de seus empregados ou chefes religiosos, ou, até mesmo, para ser posteriormente alienado ou alugado para terceiros desde que a receita auferida seja integralmente convertida em prol de suas finalidade. *Mutatis Mutandis*, este posicionamento foi consagrado pelo supremo tribunal federal em sua sumula nº 724, ao saber: sumula 724. Ainda quando alugado a terceiros, pertence a qualquer das entidades refridas pelo art. 150, VI, c, da constituição desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.⁴²

Os autores entenderam que a súmula 724, do supremo deve ser aplicada a imunidade dos templos de qualquer culto por analogia.

Destaca-se que é imprescindível a comprovação de que as finalidades essenciais estão sendo resguardadas pela ata seja esse, o aluguel, a venda de santos, etc...

Por derradeiro esta interpretação mais ampliativa, deve respeitar o principio da livre concorrência, por isso que se deve analisar com cuidado cada caso de imunidade dos templos de qualquer culto, para sempre estar buscando a justiça fiscal que a constituição federal determinou.

3.3 A Prática de Atividades com Fins Econômicos pelos Templos de qualquer culto

Sabe-se que todos os templos de qualquer culto precisam de recursos para manterem suas instalações, edificações, ou seja, necessitam de recurso para praticarem seus objetivos.

Portanto, é natural que o templo de qualquer culto promova a venda de livros, santos, velas, com fins lucrativos, o que determinará se há, ou não, a imunidade será a relação deste ato com a finalidade essencial do templo (da entidade).

Para Sabbag, “é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada”.⁴³

Conclui-se que os templos não estão impedidos de praticarem atos com fins econômicos, porém estes devem respeitar o princípio da

⁴² MANGIERI, Francisco Ramos, Omar Augusto Leite Melo. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. Bauru, SP: Edipro. 2006. p.102.

⁴³ SABBAG, Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.288.

proporcionalidade e razoabilidade, de forma que não cause prejuízo ao princípio da concorrência, e que os recursos obtidos sejam totalmente aplicados para suas atividades essenciais.

Sabbag, expõe um exemplo didático, o qual servirá para se entender o assunto exposto:

Exemplo 2: Igreja Beta, verificando o mercado de roupas, decidiu abrir uma fábrica, haja vista o êxito alcançado pelas empresas locais na mencionada atividade. Assim sendo, questiona se deve haver a imunidade de ICMS sobre a saída de mercadorias do estabelecimento comercial. A resposta tende a ser negativa, pois há que se estender a imunidade às mercadorias comercializadas pela Igreja Beta, desde que se prove tratar-se a atividade conexa de uma ação ocasional, a título precário, sem o cunho empresarial. No presente caso, a referida atividade comercial ou econômica, se prepondera, poderá transformar o templo religioso em um verdadeiro “templo-empresa”, provocando a mutilação de concorrência (...) com efeito, a imunidade de cessar a partir do momento em que o templo passa a exercer atividade econômica em caráter empresarial, ou seja, aquela que coloque em risco o regime da livre concorrência.⁴⁴

Finaliza-se este capítulo, reafirmando que a atividade comercial (com fins econômicos) dos templos não pode violar o princípio concorrencial, prejudicando os demais empresários que não podem se valer da imunidade tributária, causando deste modo, uma afronta ao princípio da Igualdade.

4. Análise de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O recurso extraordinário nº 21.826 julgado pela suprema corte em 2 de julho de 1953, considerou que somente o imóvel no qual estivesse instalado o templo seria considerado imune.

A imunidade estatuída no art.31, 5, letra b da constituição, é limitada, restrita, sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre o templo de qualquer culto, assim

⁴⁴ SABBAG.Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo:saraiva, 2009 .p.290.

entendidos a igreja, o seu edifício e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.⁴⁵

Deve-se se ressaltar que a análise desse acórdão foi baseado na Constituição de 1946, a qual continha a mesma redação da atual alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da constituição federal de 1988.

O voto que levou a decisão foi do ministro relator Ribeiro da Costa, veja-se:

A imunidade estatuída no art. 31,5,b da constituição em favor da decorrente, é limitada, restrita, sendo vedado a entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, aos bens imóveis pertencentes a Irmandade da Glória, ora decorrente, não se estende a isenção (SIC) em apreço, pois a eles não se referem, expressamente, a preceituação constitucional. Essa é restrita inampliável, eximindo da tributação apenas os templos. Não assim, a todos os bens imóveis da Irmandade. Se esta os possui deve pagar os respectivos tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber a igreja, o seu edifício, e dependências. “Um lote de terreno isolado, não se pode considerar o solo do edifício templo.”⁴⁶

Quase cinqüenta anos se passaram, até o mês de Dezembro de 2002, onde o Supremo Tribunal Federal, julgou o Recurso Extraordinário nº 325.822-2/SP, o qual versou sobre a mesma matéria e que será analisado no item a seguir.

4.1 Recurso Extraordinário 325.822-2/SP

Para que a decisão do Pretório Excelso, os detalhes fáticos que permearam este julgamento são importantes.

⁴⁵ VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores. São Paulo:MP editora, 2005.p.166.

⁴⁶ VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores. São Paulo:MP editora, 2005.p.166.

No caso sob exame, a Mitra Diocesana de Jales insurge-se contra o acórdão do tribunal de justiça do estado de São Paulo, que restringiu a imunidade dos templos de qualquer culto, as imóveis que são feitas as celebrações religiosas e as dependências que servem as fieis, excluindo, todavia, da garantia constitucional, o centros pastorais por deformação humano religiosa, os locais de reunião e administração, as residências dos padres e religiosas encarregados dos trabalhos da igreja, assim como aqueles alugados para arrecadar fundos.

O ministro relator originário do recurso extraordinário, Ilmar Galvão, distinguiu em seu voto a imunidade contida na alínea c daquela posta na alínea b do inciso VI do art. 150 da constituição federal onde finaliza dizendo que os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação que não estão relacionados as finalidades do culto, devem ser tributados não merecendo a garantia imunizante. Vejamos pois, suas considerações:

Com efeito, esta corte por ambas as turmas, tem reconhecimento o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre moveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros de entidade (RS 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822). Só que, em todos esses casos- e em outro semelhante apelo extremo foi processado sob alínea c do dispositivo constitucional acima citado, que veda a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”. No presente caso, contudo, alínea invocada, desde a propositura da ação, é a b (“templos de qualquer culto”), repousando unicamente sobre ela- que foi devidamente prequestionada- a discussão do tema. Sendo assim, não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este tribunal vem imprimindo à matéria sob o palio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, “lotes vagos e prédios comerciais

dados a locação”.Confira-se o magistério de Hely Lopes Meireles, em que se espelhou a decisão recorrida (...).Com efeito, referindo-se o § 4º do art. 150 às imunidades das letras b e c do inciso VI do mencionado dispositivo, é fora de dúvida que, no tocante à letra b, há de ser interpretado no sentido de aplicar-se “no que couber”, isto é entender-se que a imunidade, no caso, compreende não apenas os bens patrimoniais que compõe o templo de qualquer culto com seus anexos, como a casa paroquial, a casa da residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento, contíguas, mas também as rendas resultantes das contribuições dos fieis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados, todos, com as finalidades do culto.Portanto, como a discussão, no presente caso, limita-se à referida alínea b e envolve apenas os „lotes vagos e prédios comerciais dados em locação “-que foram os bens excluídos benefício pelo acórdão recorrido- deve-se este ser confirmado, porque em harmonia com sentido do texto constitucional.Ante o exposto, meu voto não conhece do recurso.⁴⁷

O ilustre ministro Gilmar Mendes concluiu seu voto adotando a corrente contrária:

Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves entendo que de fato, o dispositivo do art.150, VI, “b”há de ser lido como o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da constituição. Ve-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto, a letra “c” ao “patrimônio,renda ou serviço”.Portanto, o disposto do § 4º alcança o patrimônio a renda ou serviços dos templos de qualquer culto em razão da equiparação entre as letras “b” e

⁴⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa.*Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho,Coordenadores.São Paulo:MP editora, 2005.p.167.

“c”.Nestes termos do provimento dos recursos extraordinário.⁴⁸

Logo após votou a ministra Ellen Gracie, que discordando do ministro Gilmar Mendes acompanhou o relator nos seguintes pontos:

Sr. Presidente entendo que o princípio da separação entre estado e igreja não permite estender a isenção do patrimônio imóvel pertencente a qualquer dos cultos permitidos.A isenção que alcança os templos desrespeito tão somente ao local de reunião dos fiéis, e no máximo às casas anexas destinadas a congregação religiosa que mantêm este culto.Então inclui-se os claustros, pátios, estacionamentos, enfim,as áreas adjacentes do templo.Se houver, no caso, outras propriedades destinadas a locação, ou mesmo a outras atividades, como, por exemplo, à assistência social ou à educação, elas serão tributadas ou isentas mas, ai, pelo disposto na letra”c” do art. 150,de que utilizadas elas ou as rendas delas provenientes, exclusivamente para as finalidades beneficentes sem fins lucrativos.Assim entendendo acompanho o Eminente Ministro-Relator.⁴⁹

O ministro Nelson Jobim, que divergiu do entendimento esposado pelo relator e pela ministra Ellen Gracie, votou em seguida, nos seguintes termos:

Sr. Presidente, peço vênica ao relator e à Ministra Ellen Gracie tendo em vista exatamente o § 4º do art.150 da constituição federal, que, estabelecendo a trilogia patrimônio-rendas-serviços relacionados, no caso específico,à finalidade religiosa, e não à assistencial, estenderia a isenção a este patrimônio. Não me comprometo com a restrição da Tese-pois estes casos devem ser

⁴⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa.*Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores.São Paulo:MP editora, 2005.p.168.

⁴⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa.*Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores.São Paulo:MP editora, 2005.p.168.

examinados concretamente, caso a caso-no sentido de afirmar que todas as rendas sejam destinadas a atividades religiosas.No exemplo dado pelo ministro Sepúlveda Pertence, na hipótese de o estacionamento ser gratuito ou não, dependendo da destinação da renda, eu poderia isenta - lá se ela vinculasse exclusivamente a uma atividade relativa ao templo, já que haveria ônus, despesa de manutenção. Não estou me referindo ao terreno, mas à renda, pois há determinadas entidades assistências inclusive, definidas na letra “c”, que, para manterem essas funções devem prestar determinado tipo de atividade econômica para produzir renda.Há decisões no tribunal que não dão isenção às rendas oriundas dessas atividades, ao únicas que possuem a manutenção daquela entidade assistencial, criando uma certa dificuldade.Neste caso específico, acompanho a divergência iniciada pelo ministro Moreira Alves.⁵⁰

Da mesma forma atuou o ministro Maurício Corrêa, apenas ressaltando que apesar do posicionamento divergente ter sido suscitado pelo ministro, Moreira Alves, foi o ministro Gilmar Mendes quem a primeiro relatou, e por essa razão acompanhou o voto deste ilustre julgador.

Acompanhando o relator, o ministro Carlos Velloso, sublinhou a necessidade dos bens e receitas atingidas pelas imunidades estarem relacionados com as atividades do culto, vejamos, pois, seus dizeres:

Estamos examinando a imunidade da alínea b templos de qualquer culto.Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto?É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto.Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade.A renda ali obtida, vale dizer, os díizimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão

⁵⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa.*Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores.São Paulo:MP editora, 2005.p.169.

deste, então, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados. O estacionamento para automóveis, vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fieis, os serviços ali prestados pelo templo, estão abrangidos pela imunidade. Agora, Sr. Presidente, dizer que imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, b, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário desta de bens imóveis. A igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, b. Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto, por isso que, bem disse o ministro Pertence, a imunidade do art. 150, VI b está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente. A leitura que se está fazendo do § 4º do art. 150 da Constituição não presta obséquio, data vênia, à razão e à vontade da Constituição. Essa leitura, data vênia, é equivocada. Acompanho o eminente Relator, com a vênia dos que dele divergem.⁵¹

O ministro Sepúlveda Pertence, seguiu o mesmo entendimento do relator, afirmando que a imunidade em discussão objetiva assegurar somente a realização do culto religioso. Vejamos o teor do seu voto:

Sr. Presidente, já ficou claro, com a leitura do próprio voto relator, que o voto proferido por mim, no RE 237.718, vem contra e não, a favor da tese do recurso. Nele claramente

⁵¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores. São Paulo: MP editora, 2005.p.169.

distinguiu a situação das instituições de assistência social na situação de ordens e seitas religiosas de qualquer espécie. Frisei, no ponto, na trilha da lição de Baleeiro, de Sacha Calmon e de outros doutores que citei, cuidar-se de uma instituição de assistência social, posto que religiosa. Não consigo, sobrepôr, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de casa imunidade. Uma a dos templos, a de ser o culto religioso uma atividade que o Estado não pode estimular de qualquer forma; tem apenas que tolerar. Todo favor dado, portanto, a instituições religiosas, já que estar instrumentalmente ligado e , conseqüentemente adstrito, ao valor constitucional que visa a proteger, a liberdade de culto. por isso, a Constituição não o reuniu, inciso só, instituições de assistência social ou de educação com as instituições religiosas. Aí, haveria claramente uma equiparação total. Para interpretar este § 4º do art. 150, realmente de difícil intelecção, interpreto-o, na tesão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o Ministro Celso de Mello, de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é a sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião gratuitas às televisões confeccionais. Acompanho o eminente Relator.⁵²

O ilustre ministro Moreira Alves votou acompanhando o ministro Gilmar Mendes.

Com o empate consolidado, coube ao excelentíssimo Presidente da corte Suprema, o ministro Marco Aurélio proferir o voto de Minerva:

Peço vênias também ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no que previsto no Código de Direito

⁵² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores. São Paulo:MP editora, 2005.p.170/171.

Canônico de 1983 editado quando do Papado de João Paulo II. Os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 da Constituição Federal, porque esse artigo, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada, e, no tocante à imunidade, não há esse aporte. Ressaltou bem o ministro Moreira Alves que a carta de 1988 trouxe a novidade do § 4º do artigo 150, sobre as vedações expressas no inciso VI, e, aí, houve referência explícita à alínea “b”, que cogita da imunidade quanto aos templos de qualquer culto. De acordo com o citado § 4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta” com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade.⁵³

Por fim, ficou assim redigida a ementa deste importantíssimo julgamento:

Recurso Extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer de templos de qualquer culto. Vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, „B”, CF deve abranger não

⁵³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Relator designado para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Apud SILVA, Ricardo. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. 2006. 40/41 f. Monografia (especialização) - FUNDAÇÃO COMUNITÁRIA DE ENSINO SUPERIOR DE ITABIRA-centro de pesquisa, pós-graduação e extensão –CEPPE, Brasília, 2006. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em: 14/01/2011.

somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.⁵⁴

Conclusão

Diante da leitura e pesquisa para a realização deste trabalho, pode-se perceber a importância do tema, pois, este ultrapassa os limites do Direito Tributário, alcançando o Direito Constitucional das imunidades e, principalmente, o direito fundamental da liberdade de crença.

Conclui-se que a Constituição Federal de 1988, impôs a Limitação ao Poder de Tributar para resguardar o interesse dos cidadãos, da comunidade e da relação entre pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Podemos confirmar que, a imunidade é uma limitação ao poder de tributar, pode até considerá-la uma competência tributária em sentido negativo; e que sempre estará prevista na Constituição.

A imunidade tributária, do artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Nossa Constituição, alcança somente os Impostos, desta forma, pode o ente cobrar taxas e contribuições do templo de qualquer culto.

Em relação ao conceito de Templo, entende-se o mesmo como um conjunto de bens e atividades organizados para o exercício do culto religioso, ou a ele vinculados. Ficou claro que a imunidade dos templos de qualquer culto é uma norma auto-aplicável.

A Teoria Moderna, a qual conceitua o templo como entidade, tem-se mostrado a mais adequada a amplitude da expressão *rendas relacionadas com as atividades relacionadas essenciais*.

Essa exegese dita ampliativa (Teoria Moderna), prevalece na atual doutrina, pois, esta tem a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, e prestigia a atuação dos templos em ações correlatas com as atividades essenciais, desde que se revertam a tais pessoas jurídicas

54 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 325.822-2/SP. Relator designado para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Apud SILVA, Ricardo. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. 2006. 41 f. Monografia (especialização) - FUNDAÇÃO COMUNITÁRIA DE ENSINO SUPERIOR DE ITABIRA-centro de pesquisa, pós-graduação e extensão –CEPPE, Brasília, 2006. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em: 14/01/2011.

(templos de qualquer culto) os recursos hauridos nas citadas atividades conexas e que não cause prejuízo à livre concorrência.⁵⁵

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tem com escopo das garantir a eficácia da norma constitucional (art.5º, inciso VI) da liberdade religiosa e o livre exercício de cultos religiosos.

Por derradeiro, o julgamento do RE 325.822-2/SP, pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em 18 de Dezembro de 2002, foi importantíssimo para os julgados posteriores, fazerem uma interpretação teleológica dos templos de qualquer culto.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- Apelação Cível e Reexame Necessário 0309787-4* TJ/PR, disponível em http://portal.tjpr.jus.br/web/guest/consultas_processuais, acesso em 16/01/2011.
- BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais a poder de tributar*, 2. Rio de Janeiro de: Forense, 1960.
- BALEEIRO, Aliomar, *Limitações constitucionais a poder de tributar*, 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARBOSA, Rui. *Orações aos moços*. 18. Ed. Rio de Janeiro, 2001.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. *Lei Nº 5.172, de 25.10.66*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. ver. atual, e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, PP. 689-709 e 736-756. Material da 7ª aula da disciplina “sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades”, Ministrada no curso de pós-graduação lato sensu televeitual em Direito Tributário-Anhanguera-Uniderp/Rede LFG.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FERREIRA Filho, Antonio. *Direito aplicado às igrejas*. 2.ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2005.
- FURLAN Valéria Cristina Pereira. *Apontamentos de direito tributário*. 3 ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros. 2009.
- GANDRA, Ives da Silva Martins, *Curso de Direito Tributário*, Vol. 1, 2ª. Ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

⁵⁵ SABBAG, Eduardo, *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.286.

- KFOURI Jr., Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MANGIERI, Francisco Ramos, Omar Augusto Leite Melo, *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. Bauru, SP: Edipro. 2006.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães Cristiano Carvalho. *Imunidade tributaria*. São Paulo: MP editora, 2005.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> > .
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SILVA Ricardo. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. 2006. 18f. monografia (especialização) - FUNDAÇÃO COMUNITÁRIA DE ENSINO SUPERIOR DE ITABIRA- centro de pesquisa, pós-graduação e extensão-CEPPE, Brasília, 2006. disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922;imunidade-templos-qualquer-ricardo-silva.pdf?sequence=1>> acesso em: 14 de janeiro de 2011.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE nº. 325.822-2/SP*. Apud VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, Coordenadores. São Paulo: MP editora, 2005.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE nº. 325.822-2/SP*. Relator designado para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Apud SILVA, Ricardo. *A imunidade dos templos de qualquer culto*. 2006. 40 / 41 f. Monografia (especialização) - FUNDAÇÃO COMUNITÁRIA DE ENSINO SUPERIOR DE ITABIRA-centro de pesquisa, pós-graduação e extensão –CEPPE, Brasília, 2006. Disponível em: http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1 >. Acesso em: 14/01/2011.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE nº. 325.822-2/SP*. Relator designado para acórdão: Ministro Gilmar Mendes.
- VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. *Imunidades Tributárias*/Marcelo Magalhães Peixoto/Cristiano Carvalho, coordenadores. São Paulo: MP editora, 2005.