



O PODER TRIBUTÁRIO DO ESTADO E SUAS LIMITAÇÕES: a imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Ronaldo Lindimar José Marton

Consultor Legislativo da Área III
Tributação, Direito Tributário

ESTUDO

FEVEREIRO/2013



Câmara dos Deputados
Praça 3 Poderes
Consultoria Legislativa
Anexo III - Térreo
Brasília - DF



SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	4
2 A RELIGIÃO E A LIBERDADE RELIGIOSA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	5
2.1 O preâmbulo das Constituições e a religião	7
2.2 A separação entre o Estado e os cultos religiosos ou igrejas	7
2.3 A liberdade de culto	10
3 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	12
3.1 A referência a “templos” nas Constituições brasileiras	12
3.2 Conceito de imunidade.....	14
3.3 Imunidade subjetiva e imunidade objetiva.....	15
3.4 O conceito de templo.....	16
3.5 A imunidade dos templos na doutrina.....	17
4 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	20
4.1 O conceito de entidade	21
4.2 O patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos (edifícios onde se pratica culto religioso).....	22
5 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A PROPÓSITO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	23
5.1 O Recurso Extraordinário 325.822-2	25
6. CONCLUSÕES	30
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	33

© 2013 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) o(a) autor(a) e a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

Este trabalho é de inteira responsabilidade de seu(sua) autor(a), não representando necessariamente a opinião da Câmara dos Deputados.



O PODER TRIBUTÁRIO DO ESTADO E SUAS LIMITAÇÕES: a imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da constituição adotada pelo supremo tribunal federal

Ronaldo Lindimar José Marton

A organização estatal brasileira preconiza a separação entre Estado e cultos religiosos, e a Constituição reconhece a liberdade religiosa como direito fundamental. Por outro lado, é vedado ao Estado estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los ou embaraçá-lhes o funcionamento.

A partir de 1946, as Constituições Brasileiras reconheceram a imunidade tributária dos templos. No entanto, houve acirradas discussões sobre a amplitude do termo “templo”. O texto da Constituição Brasileira de 1988 submeteu a imunidade dos templos a cláusula restritiva, enunciada no § 4º do art. 150. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, em controvérsia decidida por maioria, alterou sua jurisprudência para transmutar a imunidade objetiva dos templos em imunidade subjetiva das organizações religiosas possuidoras dos templos, convertendo em cláusula ampliativa o dispositivo constitucional restritivo.

A expansão da quantidade de cultos religiosos ou igrejas, contemporaneamente verificada, é um convite ao repensar da leitura que o Supremo Tribunal Federal fez da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Com efeito, se o Estado não pode usar seu poder tributário para restringir a liberdade religiosa, e a imunidade tributária visa dar plena efetividade à liberdade de culto, uma interpretação extensiva dessa imunidade pode transformar-se em incentivo aos cultos religiosos ou igrejas, o que é vedado pela Constituição.



1 INTRODUÇÃO

Todo Estado necessita de recursos financeiros para o desenvolvimento de suas atividades. Por isso, é ínsita na soberania estatal o poder de cobrar tributos.

A isonomia é reconhecida como um dos princípios fundamentais na democracia. Nessa concepção, a isonomia tributária revela-se como da essência da democracia, devendo todos aqueles que tenham a mesma capacidade contribuir igualmente para os cofres públicos.

Todavia, a democracia reconhece outros direitos fundamentais, como o da liberdade religiosa, que não deve ser cerceada mediante tributação discriminatória. No entanto, a liberdade religiosa não pode vir a ser causa de privilégios tributários. A laicidade atribuída ao Estado brasileiro exige o equilíbrio de dois princípios fundamentais: o Estado não pode estabelecer cultos ou igrejas ou embaraçar-lhes o funcionamento; o Estado não pode subvencionar cultos ou igrejas.

O entrelaçamento das questões tributárias com as religiosas é clássico. Basta lembrar que a imunidade tributária do clero é apontada pelos historiadores como uma das causas da Revolução Francesa.

A Constituição brasileira veda expressamente a instituição de impostos incidentes sobre templos de qualquer culto; portanto, por decisão do Poder Constituinte o Estado abdicou de parte de seu poder.

Todavia, a Constituição estabeleceu cláusula restritiva na amplitude da isonomia dos templos de qualquer culto (§ 4º do art. 150). Assim, se a imunidade tributária dos templos visa à maior efetividade da liberdade religiosa, a restrição do citado § 4º visa a impedir que negócios lucrativos e não relacionados com as finalidades essenciais dos templos fiquem ao abrigo da tributação.



O tema do presente trabalho é oportuno, pois é feita a análise da limitação do poder tributário do Estado, relativamente aos templos de qualquer culto, tomando-se como base a decisão paradigmática do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 325.822-2.

Nesta análise, constata-se que a interpretação adotada pela Suprema Corte, por maioria, onde os Ministros que têm a reputação de maior afinidade com temas tributários foram derrotados, constitui um problema a desafiar as reflexões e estudos dos constitucionalistas.

O objetivo do trabalho é focalizar a atenção dos estudiosos sobre a frágil hermenêutica vencedora na decisão referida, buscando-se, com o aprofundamento da discussão, encontrar solução mais apropriada à laicidade do Estado brasileiro.

Como método de estudos, neste artigo são examinados e comparados os textos das diversas Constituições brasileiras, relativamente às relações entre Estado e cultos religiosos, mostrando que essas relações não são extáticas, mas seguem a dinâmica imposta pelas circunstâncias políticas. A seguir, examina-se a amplitude da imunidade tributária dos templos, nas Constituições de 1946, 1967 e 1988, verificando que a Constituição vigente introduziu cláusula restritiva à essa imunidade. Finalmente, é feita a apresentação crítica da decisão do Supremo Tribunal Federal adotada no Recurso Extraordinário 325.822-2, com as consequências que ela desencadeia.

2 A RELIGIÃO E A LIBERDADE RELIGIOSA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

A religiosidade integra a cultura brasileira desde os seus primórdios. A História do Brasil, contada sob forte influência da Igreja Católica Romana, não esquece de registrar cerimônias religiosas como “a primeira missa”. Fatos como a nomeação do primeiro bispo,



ou os nomes dos primeiros jesuítas que para cá vieram ficaram gravados nos manuais didáticos.

O próprio território “descoberto” (na perspectiva dos europeus) por Pedro Álvares Cabral foi designado “Ilha da Vera Cruz” e, posteriormente, “Terra da Santa Cruz”.

Não é de se surpreender, portanto, que as Constituições brasileiras tenham se manifestado sobre a religiosidade e a liberdade religiosa.

O estudo histórico do Direito Constitucional brasileiro revela que as relações entre o Estado e a Igreja ou Igrejas sofreram oscilações, com profundos reflexos em diversos setores do Direito. Embora a liberdade religiosa tenha sido sempre assegurada, sua amplitude variou. As concepções religiosas (e as antirreligiosas) confrontaram-se em diversos momentos, e revelam sua presença, acentuadamente, no Direito Constitucional, no Direito Civil, no Direito Educacional, no Direito Administrativo e no Direito Tributário.

Cidadania e crença religiosa podem harmonizar-se, mas podem, igualmente, gerarem conflitos.

As concepções religiosas deixaram suas marcas nos textos das diversas Constituições, que cuidaram de temas como casamento, ensino e cemitérios, sob perspectiva religiosa. A própria assistência religiosa às forças armadas de um Estado que se pretende laico apresenta desafios ao hermeneuta do Direito Constitucional.

A partir da instalação da República, a organização estatal brasileira foi estruturada de forma a contemplar a separação entre os cultos religiosos ou igrejas, impedindo-se o Estado de estabelecer, subvencionar ou embaralhar os cultos religiosos. No entanto, as relações entre o Estado e as igrejas têm revelado oscilações no curso da História, admitindo-se cooperação entre essas entidades.

O Poder Constituinte reconheceu a força das instituições religiosas, em grau variável, conforme se depreende do estudo comparado das diversas Constituições brasileiras.



A partir de 1946 surgiu no texto da Constituição a vedação de se tributar os templos de qualquer culto, uma limitação ao poder tributário do Estado; segundo a doutrina predominante essa imunidade tem por objetivo dar maior efetividade à liberdade religiosa. Os exatos contornos dos limites dessa vedação estão sendo forjados pelos Tribunais, porém o próprio Supremo Tribunal Federal não tem revelado coerência na fundamentação de suas decisões.

2.1 O preâmbulo das Constituições e a religião

É interessante ressaltar que o preâmbulo da maioria das Constituições brasileiras faz remissão à divindade. Destarte, a primeira Constituição brasileira, a Constituição Imperial de 1824, foi outorgada “em nome da Santíssima Trindade”. Com o advento da República e a prevalência de concepções laicistas, o preâmbulo da Constituição de 1891 não fez referência à divindade. No entanto, a segunda Constituição republicana, promulgada em 1934, inicia com o preâmbulo: “Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, [...].” O longo preâmbulo da Constituição outorgada em 10 de novembro de 1937 não faz qualquer menção à divindade, enquanto ao promulgar a Constituição de 1946, os “representantes do povo brasileiro” entenderam que estavam reunidos “sob a proteção de Deus”. Em 1967, o Congresso Nacional promulgou a Constituição “invocando a proteção de Deus”, e essa invocação ficou mantida no texto da Emenda nº 1, de 1969.

Finalmente, os constituintes que promulgaram a Constituição vigente entenderam que o faziam “sob a proteção de Deus”.

2.2 A separação entre o Estado e os cultos religiosos ou igrejas

Ressalvada a Constituição do Império Brasileiro, cujo art. 5º proclamava que “A Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a Religião do Império”, as demais Constituições brasileiras estabeleceram separação entre o Estado e os cultos religiosos ou



igrejas. No entanto, a análise comparativa dos diversos textos das Constituições que se seguiram revela que o grau de proximidade entre o poder público e os cultos religiosos variou em função das circunstâncias políticas.

Com a proclamação da República, a Igreja Católica Apostólica Romana deixou de ser a religião oficial do Estado brasileiro, e o art. 11, 2º, da Constituição de 1891 vedava à União e aos Estados “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, fórmula que veio a se tornar clássica.

A separação entre o Estado e os cultos, afirmada no transcreto art. 11, 2º, foi solenemente reiterada no parágrafo 7º do art. 72 da Constituição de 1891: “Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados”. (A Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926 acrescentou a esse parágrafo: “A representação diplomática do Brasil junto à Santa Sé não implica violação desse princípio”).

A Constituição brasileira de 1934, ao disciplinar a “organização federal”, mantém, no art. 17, inciso II, a norma que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, enquanto no inciso III proíbe a esses entes federados “ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto, ou igreja sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo”. Em relação ao texto anterior, houve o acréscimo da expressão “sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo”. Assim, a Constituição de 1934, mantendo a separação entre o Estado e os cultos religiosos ou igrejas, iniciada com a República, admite a colaboração recíproca, demonstrando a inviabilidade de uma separação absoluta entre essas instituições.

Ao dispor sobre a “organização nacional”, o art. 32, “b”, da Constituição outorgada em 1937 mantém a fórmula já consagrada que veda à União, aos Estados e aos



Municípios “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, mas suprime a “colaboração recíproca” permitida no texto de 1934.

A “colaboração recíproca” foi restaurada pela Constituição de 1946 que, dispondo sobre a “organização federal”, no art. 31 veda aos entes federados “estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício” (inciso II), e “ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo” (inciso III).

A Constituição de 1967, tratando da “organização nacional”, no inciso II do art. 9º veda aos entes federados

estabelecer cultos religiosos ou igrejas; subvencioná-los; embaraçar-lhes o exercício; ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada a colaboração de interesse público, notadamente nos setores educacional, assistencial e hospitalar.

Constata-se que, embora tenha havido a ampliação do texto anterior, ao se ressalvar a colaboração “notadamente nos setores educacional, assistencial e hospitalar”, a referida colaboração foi admitida nos casos onde houvesse interesse público, não bastando apenas o interesse coletivo, conforme previa o texto de 1946. O Constituinte de 1967 foi explícito ao indicar a proximidade entre os cultos ou igrejas e os setores educacionais e assistenciais. Essa proximidade motivou o equívoco do Supremo Tribunal Federal, conforme será assinalado, pois aquela Corte, tendo primeiramente adotado interpretação extensiva relativamente à imunidade das entidades de assistência social, acabou por estender essa interpretação à imunidade dos templos de qualquer culto.

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, introduziu a expressão “na forma e nos limites da lei federal”, para circunscrever a colaboração dos entes federados com os “cultos religiosos ou igrejas” (inciso II do art. 9º). As circunstâncias políticas predominante à época da outorga da mencionada Emenda revelam que a posição adotada por algumas



igrejas, francamente favoráveis aos direitos humanos, era incômoda ao grupo hegemônico que assumira o controle do Estado. Daí, o interesse desse grupo em limitar por lei federal a “colaboração de interesse público” que pudesse ser efetuada pelos cultos religiosos ou igrejas.

A Constituição vigente , mantendo a tradição republicana, ao tratar da organização político-administrativa do Estado, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público” (art.19, inciso I).

2.3 A liberdade de culto

A liberdade de culto foi sempre reconhecida nos textos constitucionais brasileiros, com algumas ressalvas, que variaram de teor, na sucessão das diversas Constituições.

A Constituição Imperial de 1824, embora reconhecesse a Religião Católica Apostólica Romana como religião oficial do Império, admitiu, com restrições, a liberdade de culto, eis que proclamava: “Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior do Templo” (art.5º).

Buscando dar efetividade a liberdade de culto, o art.179, V, dessa Constituição, estipulou: “Ninguém pode ser perseguido por motivo de Religião, uma vez que respeite a do Estado, e não ofenda a Moral Pública”.

Conforme já assinalado, o advento da República ampliou a liberdade religiosa, deixando a Igreja Católica Apostólica Romana de ser a religião oficial do País.

A primeira Constituição republicana não olvidou os valores religiosos e o § 3º do art. 72 assegurava que todos os indivíduos e confissões religiosas “podem exercer pública e



livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum”.

A Constituição de 1934 assegurava a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença e garantia o livre exercício dos cultos religiosos “desde que não contravham à ordem pública e aos bons costumes” (art. 113, item nº 5).

No mesmo sentido, a Carta outorgada de 1937 assegurava que todos os indivíduos e confissões religiosas poderiam exercer pública e livremente o seu culto “associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes” (art. 122, inciso 4º).

Na Constituição de 1946, no capítulo sobre direitos e garantias individuais, constata-se o retorno do texto de 1934, com pequenas alterações de redação: “É inviolável a liberdade de consciência e de crença e assegurado o livre exercício dos cultos religiosos, salvo o dos que contrariem a ordem pública ou os bons costumes. As associações religiosas adquirirão personalidade jurídica na forma da lei civil”. (§ 7º do art. 141).

Nessa sequência, a Constituição de 1967 proclama: “É plena a liberdade de consciência e fica assegurado aos crentes o exercício dos cultos religiosos, que não contrariem a ordem pública e os bons costumes” (art. 150, § 1º). A Emenda nº 1, de 1969, manteve o texto da Constituição de 1967 (art. 153, § 5º).

É interessante enfatizar as ressalvas à liberdade de culto: “uma vez que respeite a do Estado, e não ofenda a Moral Pública” (1824); “observadas as disposições do direito comum” (1891), “desde que não contravham à ordem pública e aos bons costumes” (1934), “observadas as disposições do direito comum, as exigências da ordem pública e dos bons costumes” (1937), “salvo o dos que contrariem a ordem pública ou os bons costumes” (1946, 1967 e 1969). Essas ressalvas podem ter consequências tributárias, eis que se discute na



doutrina, para efeito de reconhecimento da imunidade tributária, a amplitude que deve ser admitida na expressão “qualquer culto”.

A Constituição vigente, no Capítulo sobre os direitos e deveres individuais e coletivos, proclama que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias” (art. 5º, VI). A atual Constituição, dissemelhantemente às anteriores, não faz ressalva sobre o livre exercício dos cultos religiosos, embora a “proteção aos locais de culto e a suas liturgias” deva ser feito “na forma da lei”. Esse detalhe assume relevância quando se examina a abrangência da imunidade tributária. A omissão da atual Constituição, no que concerne à ressalva da liberdade de culto, não tem impedido de a maioria dos autores afirmarem que não haveria imunidade tributária se o culto religioso fosse inaceitável aos nossos padrões culturais (por exemplo, um culto que exigisse sacrifício humano ou desrespeitasse direitos fundamentais do Homem).

3 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

3.1 A referência a “templos” nas Constituições brasileiras

A palavra “templo” foi utilizada na Constituição monárquica de 1824 com a finalidade de assegurar à Igreja Romana, a “Religião do Império”, o privilégio de ter edifícios públicos destinados aos cultos religiosos. Às demais Religiões era permitido o culto doméstico ou o culto particular “em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo” (art. 5º).

As Constituições republicanas de 1891, 1934 e 1937 não utilizaram a palavra “templo” em seus textos.

A Constituição de 1891 vedou à União e aos Estados “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício dos cultos religiosos”; todavia, não é feita qualquer referência à proibição de incidência de tributos sobre templos ou sobre organizações religiosas. Não há,



assim, explícita imunidade dos templos. Ao contrário, o associar-se para o exercício do culto, e a aquisição de bens com essa finalidade, deviam observar “as disposições do direito comum”. À época da promulgação e vigência de nossa primeira constituição republicana as normas relativas a tributo estavam compreendidas na expressão “direito comum”.

A Constituição de 1934 suprimiu a referência à sujeição das confissões religiosas às “disposições do direito comum”; a Carta de 1937 restaurou o mandamento de 1891.

A Constituição de 1946 é a primeira constituição republicana brasileira a utilizar o termo “templo”, e é também a primeira a proclamar aquilo que veio a ser conhecido posteriormente como imunidade tributária dos templos. Assim, a alínea “b” do inciso V do art. 31 dessa Constituição vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar impostos sobre “templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”.

A Constituição brasileira de 1967 (nesse particular não alterada pela Emenda nº 1, de 1969), manteve explicitamente a imunidade dos templos, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios criar imposto sobre “templos de qualquer culto” (art. 20, III, “b”). A partir de 1967, a imunidade dos templos passou a ter alínea própria no texto da Constituição.

Na Constituição de 1988, a imunidade tributária dos templos foi contemplada em dois dispositivos do texto constitucional: a alínea “b” do inciso VI do art. 150, e o § 4º do referido artigo. Esse parágrafo traz regras aplicáveis às imunidades da alínea “b” e da alínea “c”.

Com efeito, para melhor elucidação das características das imunidades previstas no art. 150 da Constituição, e salientar a distinção entre imunidade objetiva e subjetiva, cumpre analisar o seu texto:



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:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

[.....]

§ 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.

[.....]

3.2 Conceito de imunidade

É pacífico na doutrina que a imunidade tributária é instituto distinto da isenção tributária. A imunidade exclui a própria competência tributária. Isto significa que o legislador, em face da existência de norma constitucional vedatória, não detém competência para, mediante a edição de lei, atingir pessoas ou coisas imunes. As pessoas ou as coisas imunes não podem ensejar o surgimento da obrigação tributária. No caso da isenção tributária, o legislador competente para instituir o tributo decide que o tributo não incidirá em certas circunstâncias, ou relativamente a certas pessoas ou coisas. No caso de imunidade, o legislador sequer tem competência para instituir o imposto que possa atingir pessoa ou coisa imune.

Assim, na lição de Amaro (2010, p. 174):

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à



vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

3.3 Imunidade subjetiva e imunidade objetiva

Constata-se que a imunidade pode ser subjetiva ou objetiva. A imunidade diz-se subjetiva quando o legislador não pode fazer com que determinado sujeito venha a ser obrigado a pagar o imposto em razão de atributos relacionados com o próprio sujeito. Já a imunidade objetiva exclui a possibilidade de surgir a obrigação tributária em razão de atributos da coisa. Assim, nenhum sujeito pode vir a ser obrigado a pagar imposto que tenha como matéria tributável coisa imune.

Nesse sentido, prossegue a lição de Amaro (2010, p. 176):

As imunidades são definidas em função de *condições pessoais* de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do *objeto suscetível* de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de *certas peculiaridades da situação objetiva* (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades *subjetivas* (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades *objetivas* (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de *tributabilidade* e se enquadra na exceção que é a *imunidade*).

O próprio texto da Constituição é esclarecedor, e permite que sejam ilustradas hipóteses de imunidades subjetivas e imunidades objetivas.



Assim, na alínea “a” do inciso VI do art. 150, ao vedar a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, a Constituição estabelece imunidade subjetiva, pois essa imunidade impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado. Nesse caso, a imunidade leva em consideração os atributos da pessoa titular do patrimônio, da renda ou dos serviços.

Igualmente, a imunidade prevista na alínea “c” é subjetiva, pois a Constituição está abrigando as pessoas ali referidas, impedindo que o legislador possa alcançá-las com a instituição de impostos.

Um exemplo de imunidade objetiva é encontrado na alínea “d”, que impede a incidência de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. No caso, é irrelevante quem é o proprietário ou possuidor desses bens; não pode haver fato gerador de imposto que tenha algum desses bens como matéria tributável.

Assim, embora a relação jurídica tributária, conhecida como “obrigação tributária”, vincule sempre pessoas (já que não se pode admitir uma relação jurídica entre objetos, ou entre uma pessoa e um objeto), no caso da imunidade objetiva nenhuma pessoa pode vir a ser obrigada a pagar um imposto cujo núcleo do fato gerador seja uma coisa imune.

Expostas essas questões elementares, não há qualquer dúvida que a imunidade dos “templos de qualquer culto” classifica-se como imunidade objetiva.

3.4 O conceito de templo

O renomado “dicionário Aurélio” define templo como sendo “edifício público destinado ao culto religioso”. O mesmo dicionário acrescenta ao termo “templo” o significado de “lugar descoberto e elevado que em Roma era consagrado pelos áugures”. (FERREIRA, 2010).



No mesmo sentido o prestigiado dicionário MICHAELIS apresenta os seguintes significados para a palavra templo: “Edifício público destinado à adoração a Deus e ao culto religioso”; “Qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade”; “Lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde podia alongar-se a vista”. (MICHAELIS, 1998).

Não discrepa dos anteriores a definição apresentada por De Plácido e Silva (2007, p. 1371):

TEMPLO. Do latim *templum* (terreno consagrado, santuário), é geralmente empregado, no sentido religioso, para indicar o local, em que se celebram *cultos* ou *cerimônias religiosas*. Dir-se-á, então, *templo católico*, *templo protestante*.

Correntemente, porém, templo é mais empregado para designar o edifício destinado ao culto protestante, em oposição à igreja, reservada ao culto católico. Mas, é igualmente empregado para designar as sedes, ou os locais, em que se encontram as lojas maçônicas.

O templo é, portanto, o edifício onde se pratica culto religioso.

Assim, sendo o templo o edifício ou o terreno onde são praticados cultos religiosos, a imunidade outorgada pela Constituição aos “templos de qualquer culto” é imunidade objetiva. Isto significa que nenhum legislador detém competência para instituir imposto que contenha na matéria tributável o templo.

3.5 A imunidade dos templos na doutrina

Tendo a Constituição de 1946 instituído no Direito brasileiro a imunidade dos “templos de qualquer culto”, a doutrina procurou, desde então, realçar os contornos desse novel instituto. Embora não reste qualquer dúvida sobre a acepção do termo “templo”, que significa o edifício onde se pratica o culto religioso, surgiram discussões sobre a extensão do edifício que deveria ser considerado como templo.



Baleiro (1974, p. 91), em célebre lição, sempre citada pelos estudiosos, e examinando o texto da Constituição de 1946, em busca do exato significado que deve ser atribuído ao termo templo, a propósito da imunidade tributária, esclarece:

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 templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

Destarte, “templo”, no art. 19,III,b, comprehende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função.

[.....]

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Frisando que templo é o edifício, Baleiro acrescenta: “Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto” (BALEIRO, 1974, p.92). Verifica-se que, mesmo permitindo uma ampliação do significado do termo “templo”, para nele incluir os locais móveis dedicados a culto, mantém-se o caráter objetivo da imunidade.

O tributarista baiano, no entanto, é enfático: “Mas não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia, etc. Só por isenção expressa em lei serão beneficiadas” (BALEIRO, 1974, p. 92).



A lição de Baleeiro tem sido repetida por autores de escol e acatada em decisões judiciais.

Sacha Calmon Navarro Coelho, escrevendo na vigência da Constituição de 1988, ressalta que templo é o lugar destinado ao culto, e afirma:

Hoje, os templos de todas as religiões são comumente edifícios.

Nada impede, porém como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, um terreno não edificado.

Onde quer que se oficie um culto aí é o templo (COELHO, 1990, p.354).

Sacha Calmon é peremptório: “Imune é o templo, não a ordem religiosa”. (COELHO, 1990, p. 354). Por esse motivo, o referido autor entende perfeitamente tributáveis os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões “quer se voltem a fins econômicos ou não”: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários (COELHO, 1990, p.354).

Não destoa desses ensinamentos a lição de Hugo de Brito Machado, o qual afirma:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. (MACHADO, 2002, p. 249-250).

Paulo de Barros Carvalho, a propósito de dúvidas sobre a amplitude semântica do termo “culto”, declara-se favorável a uma interpretação extremamente lassa da locução “culto religioso”, que seria abrangente de “todas as formas racionalmente possíveis de



manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”. E o renomado autor arremata que devem ser considerados templos “as edificações onde se realizarem esses rituais” (CARVALHO, 1999, p. 184).

Constata-se que os mestres citados não colocaram em dúvida o óbvio: a imunidade dos templos é imunidade objetiva, diz respeito ao ente denominado templo (embora possa haver divergência sobre a extensão física do objeto (por exemplo, a inclusão ou não da sacristia, da casa paroquial, etc).

4 A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Conforme já assinalado, a imunidade dos “templos de qualquer culto” foi contemplada na Constituição de 1988 em dois dispositivos: o primeiro deles (alínea “b” do inciso VI do art. 150) veda a instituição de impostos sobre os “templos de qualquer culto”; o segundo proclama que: “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”.

Assim, o texto de 1988 coloca lado a lado as imunidades previstas nas alíneas “b” e “c”, e introduz uma cláusula restritiva, ao afirmar que “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Ora, a alínea “c” do dispositivo citado refere-se ao “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 de lei”. À toda evidência, as imunidades referidas na alínea “c” são classificáveis como subjetivas, pois as imunidades são direcionadas aos atributos pessoais.



O texto traz perplexidade ao intérprete, eis que o templo, sendo um edifício, não pode ter patrimônio ou renda. Essa circunstância desorientou parte da doutrina, e inclusive decisões judiciais, que foram induzidas a alargarem o significado da palavra “templo”, em clara violação ao texto da alínea “b”, que passou a ser entendida como significando “organização religiosa”. Assim, pretendeu-se transformar a imunidade objetiva dos templos em imunidade subjetiva das organizações religiosas.

No entanto, ao introduzir cláusula que estabelece que a imunidade comprehende “somente” o patrimônio, a renda e o serviço relacionados com as finalidades essenciais dos templos, não está a Constituição ampliando o significado da palavra templo; ao contrário, está restringindo o alcance da imunidade. A imunidade continua, como sempre foi, imunidade objetiva, eis que as razões de sua existência são atributos da coisa imune.

4.1 O conceito de entidade

Ao apresentar o significado do termo “entidade”, o mestre Aurélio enuncia, em primeiro lugar, que entidade significa “aquele ou aquilo que tem existência distinta e independente, quer real, quer concebida pelo espírito; ente; ser”. Assim, tanto as pessoas como as coisas são entidades. É verdade que o referido mestre acrescenta, como acepção secundária, que o termo pode também designar “sociedade ou associação juridicamente constituída para um determinado fim” (FERREIRA, 2010).

Da mesma forma, o já citado dicionário Michaelis apresenta as diversas acepções do termo “entidade”, mostrando que, em primeiro lugar, “entidade” significa “existência independente, separada, ou autônoma; realidade”. Em segundo lugar, o termo é apresentado como significando “aquilo que constitui a natureza fundamental ou a essência de uma coisa”; e, em terceiro lugar, “aquilo que existe ou imaginamos que existe; ente, ser”. O dicionarista também registra outras acepções do termo, como “individualidade”, “indivíduo de importância”, “associação ou sociedade de pessoas ou de bens”; “pessoa jurídica de direito privado ou público” (MICHAELIS, 1998).



A propósito do verbete “entidade”, em seu conceituado “Vocabulário Jurídico”, De Plácido e Silva é categórico:

ENTIDADE. Derivado do latim *entitas*, de *ens*, *entis*, do verbo *esse* (ser), é o vocábulo usado para indicar a existência ou tudo que existe, real ou efetivamente, ou mesmo por idéia ou ficção legal. [...] Entidade, pois, no sentido jurídico, possui acepção mais ampla que *pessoa jurídica*, desde que o vocábulo, amplamente, quer designar o próprio *estado de ser*, ou seja, significa a própria *existência*, vista em si mesma, em relação às coisas ou às pessoas. É o que constitui a *essência* das coisas (SILVA, P., 2007, p. 533).

Depreende-se, portanto, que o termo “entidade” refere-se a ente, e que os entes podem ser pessoas ou coisas.

A Constituição utiliza o termo “entidade” em vários contextos, ora referindo-se a pessoas, ora referindo-se a coisas ou fatos.

Exemplificativamente, no § 3º do art. 226, a Constituição refere-se à “união estável” (fato), reconhecendo esse fato como “entidade familiar”.

Por isso, as entidades mencionadas no § 4º do art. 150 da Constituição Federal são: os edifícios ou locais de cultos religiosos (“templos”), correspondentes à alínea “b” do inciso VI; e os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, correspondentes à alínea “c” do inciso VI.

4.2 O patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos (edifícios onde se pratica culto religioso)

A circunstância de o § 4º do art. 150 da Constituição Federal englobar, em um único dispositivo, entidades com imunidade objetiva e entidades com imunidade subjetiva, não destrói o caráter objetivo da imunidade dos templos, nem o caráter subjetivo da imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social.



No entanto, não tendo as coisas personalidade jurídica, não tendo os templos personalidade jurídica, eis que são apenas os edifícios onde são realizados cultos religiosos, o dispositivo constitucional permite que se fale em “patrimônio do templo”, “renda do templo” e “serviços do templo”, objetivamente considerados. Assim, o templo passa a ser visto como uma universalidade, isto é, conjunto de bens ou de fatos com destinação unitária, embora sem personalidade jurídica. A ordem jurídica contempla situações semelhantes, tais como a dos condomínios edilícios ou dos espólios, que não têm personalidade jurídica mas têm patrimônio e renda.

Ora, o templo não tem personalidade jurídica. O imóvel destinado aos cultos religiosos pertence a uma organização religiosa. Em consequência, a organização religiosa não pode sofrer a incidência de impostos que vise a tributar o imóvel em questão, ou a renda auferida em decorrência do culto ou que se destine ao culto, ou os serviços integrantes da atividade religiosa em si mesma considerada (MARTON, 2004).

Trata-se, sempre, de imunidade objetiva, pois a regra imunizante releva os atributos da coisa, e não os atributos do sujeito (isto é, os atributos da organização religiosa proprietária do templo).

5 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A PROPÓSITO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade objetiva dos templos de qualquer culto foi proclamada pelo Supremo Tribunal Federal, ainda na vigência da Constituição de 1946, e de forma restritiva. Com efeito, no Recurso Extraordinário nº 21.826-DF, julgado em 2 de julho de 1953, em que se negou provimento ao recurso interposto pela Matriz da Glória, relativamente à cobrança de imposto lançado relativamente a lote de terreno pertencente àquela entidade, aquele Tribunal decidiu que:



A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício e dependências.

Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.

No entanto, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, na vigência da atual Constituição, tem permitido uma interpretação ampliativa da imunidade dos templos de qualquer culto, justamente em razão do disposto no mencionado § 4º do art. 150 da Constituição Federal.

Com efeito, o STF, apreciando recursos interpostos por instituições de assistência social, havia alargado a amplitude das imunidades previstas na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Posteriormente, o antecedente, relativo à imunidade da alínea “c” foi aplicado para a imunidade estabelecida na alínea “b” (imunidade dos templos).

Assim, no Recurso Extraordinário 237.718-6, em que é recorrente o Município de São Paulo e recorrida a Província dos Capuchinhos de São Paulo, o relator Ministro Sepúlveda Pertence prolatou voto vencedor não conhecendo o recurso extraordinário, em acórdão de seguinte ementa:

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150,VI,c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando, alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

Um dos fundamentos invocados para a decisão repousa no entendimento de que as instituições de assistência social perseguem finalidades que também se inserem nos



objetivos do Estado, e exigir delas o pagamento de impostos significaria diminuir a capacidade dessas instituições de atingir suas finalidades.

Esse precedente foi utilizado pelos Ministros do STF no julgamento do Recurso Extraordinário 325.822-2, que passou a ser um marco da nova jurisprudência do STF em matéria de imunidade dos templos de qualquer culto.

5.1 O Recurso Extraordinário 325.822-2

5.1.1 A questão fática

Conforme consta do relatório apresentado pelo Ministro Ilmar Galvão, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo decidiu que a imunidade tributária dos templos não é extensível a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales, mas apenas “aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente a seus fins”. No entanto, a Mitra Diocesana recorrente entende que, “exercendo subsidiariamente funções do Estado”, a imunidade relativamente ao IPTU deve atingir todos os seus imóveis, utilizados em suas finalidades institucionais, tais como “centro pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração, residências de padres e religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja”. A recorrente confirma que alguns desses imóveis encontram-se alugados “para arrecadar fundos para ajudar a garantir a sustentação de sua missão”, e, portanto, devem ser abrangidos pela imunidade.

5.1.2 Os fundamentos da decisão recorrida

O Acórdão recorrido louvou-se na lição sempre citada de Meirelles (2000, p. 172), segundo a qual as imunidades tributárias “devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal”, e recusou reconhecer imunidade aos lotes vagos e aos prédios comerciais dados em



locação “uma vez que esses bens não possuem nenhuma relação com a finalidade primeira da Igreja Católica Apostólica Romana”.

5.1.3 Os fundamentos do relator vencido

O Ministro Ilmar Galvão afirmou não ignorar que, em matéria de imunidade tributária, o Supremo Tribunal tem-se permitido uma “interpretação mais ampla da matéria”, tendência essa que foi captada pelo Ministro Sepúlveda Pertence ao julgar o RE 237.718-6, invocado pela Subprocuradoria-Geral da República para opinar pelo deferimento do presente RE 325.822-2. No mencionado RE 237.718-6, onde se discutira a imunidade das entidades de assistência social, com fulcro na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição, o relator Ministro Sepúlveda Pertence reconheceu que a jurisprudência do STF, nos últimos tempos, está “decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia de estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar”.

Entendeu o Ministro Ilmar Galvão que, embora o Supremo Tribunal Federal tenha admitido imunidade relativa ao IPTU de imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e imunidade relativa ao ISS 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), em todas essas hipóteses o que estava sendo julgado era a imunidade invocada com relação à alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição e que se refere ao “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”. E, assim, entendeu o Relator que



não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este Tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de templo, de sentido unívoco, ‘lotes vagos e prédios comerciais dados em locação’.

Por isso, conclui o Relator que o § 4º do art. 150 deve ser aplicado à alínea “b” (“templos”) “no que couber”, do que resulta o entendimento segundo o qual a imunidade abrange não apenas os bens patrimoniais que compõem o templo (com os seus anexos: casa paroquial, casa de residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento contíguas), “mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados todos, com as finalidades do culto”. Com esses fundamentos Ilmar Galvão decidiu que não ficam abrangidos na imunidade dos templos os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

5.1.4 Os fundamentos do voto vencedor

O longo voto vencedor, do Ministro Gilmar Mendes, insiste na circunstância de o § 4º do inciso VI do art. 150 da Constituição estabelecer que as imunidades das alíneas “b” (templos) e “c” (partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social) “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços”: essa expressão já se encontra no texto da alínea “c”, e sua repetição no § 4º demonstra que a Constituição “quis fazer uma equiparação entre as alíneas ‘b’ e ‘c’”. A partir dessa constatação o Ministro Gilmar Mendes, citando autores que defendem a interpretação extensiva da imunidade prevista na alínea “c”, e após fazer leitura equivocada do texto de Aliomar Baleeiro (onde o autor baiano admite uma interpretação extensiva do termo “templo”), afirma que “o dispositivo do art. 150, VI, ”b” , há de ser lido com o vetor



interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição”. E, a seguir, concluindo que “o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras ‘b’ e ‘c’”, dá provimento ao Recurso Extraordinário, admitindo a inclusão na imunidade dos templos os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

5.1.5 Os argumentos trazidos ao debate pelos Ministros vencidos

Os votos vencidos, que acompanharam o Relator, insistem no entendimento de que não se deve confundir as entidades previstas na alínea “b” (templos), com aquelas referidas na alínea “c” (no caso, as instituições de assistência social, referidas no RE 237.718-6).

A Ministra Ellen Gracie, embora tenha se equivocado denominando “isenção” à “imunidade”, foi categórica: “A isenção que alcança os templos diz respeito tão-somente ao local de reunião dos fiéis e, no máximo, às casas anexas destinadas à congregação religiosa que mantém esse culto”. Admite a Ministra que ficam incluídos os claustros, pátios, estacionamentos (“as áreas adjacentes ao templo”). No entanto, a Ministra salienta que, caso a recorrente tenha também a atividade de assistência social, o dispositivo que teria que ser invocado é o da alínea “c”.

O Ministro Carlos Velloso alertou que “a imunidade é para o templo” (e não para o proprietário de bens imóveis). Por isso, afirma: “Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150.VI,b”. E conclui, categórico, citando o Ministro Pertence: “a imunidade do art. 150.VI,b, está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente”.

O próprio Ministro Sepúlveda Pertence, diante da utilização de seu voto no RE 237.718-6 como precedente e fundamento para a ampliação da imunidade dos templos, de



forma a atingir “prédios comerciais locados”, afirma, estarrecido: “o voto proferido por mim, no RE 237.718-6, vem contra, e não a favor, da tese do recurso. Nele, claramente distingui a situação das instituições de assistência social da situação de ordens e seitas religiosas de qualquer espécie”. E afirma: “Não consigo sobrepor, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico-formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade. E, arremata o Ministro Sepúlveda Pertence, a propósito do § 4º do art. 150:

Para interpretar este § 4º do art. 150, realmente de difícil intelecção, interpreto-o, na tensão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o Ministro Celso de Mello, de forma a conciliá-lo com a regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financia propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais.

5.1.6 Crítica ao voto vencedor

O voto vencedor preconiza que “o dispositivo do art. 150, VI, ‘b’, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição”. Com a devida vénia, essa constatação é óbvia; no entanto, não se extrai a conclusão apressadamente feita pelo voto vencedor. Indiscutivelmente, tendo a Constituição de 1988 introduzido o transcrito § 4º, equiparando as imunidades previstas nas alíneas “b” e “c” do art. 150 da Constituição, esse parágrafo deve servir de vetor interpretativo para as imunidades referidas. No entanto, uma leitura atenta mostra que o § 4º teve por finalidade restringir a amplitude das imunidades, e não a de ampliá-las. Por isso, o § 4º proclama que as vedações à tributação por impostos “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Ao utilizar o advérbio



“somente”, o § 4º deixou claro o seu objetivo de restringir. E, ao se referir às “finalidades essenciais” o dispositivo em comento traçou de forma segura o seu propósito: restringir, para as entidades imunes referidas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição, a amplitude da imunidade.

Assim, correto o entendimento de que o § 4º deve ser “vetor interpretativo” das ditas imunidades; incorreto está em entender o oposto do que está expresso no referido § 4º, e ampliar a amplitude dessas imunidades.

Os votos enfatizaram uma suposta interpretação teleológica da imunidade dos templos, e não perceberam as finalidades diversas de cada um dos dispositivos.

Assim, enquanto a imunidade prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição, ao vedar a instituição de impostos sobre “templos de qualquer culto” mira dar maior efetividade à liberdade religiosa, o disposto no § 4º do art. 150 visa dar efetividade ao princípio da isonomia tributária. No que concerne aos templos de qualquer culto, não se pode aplicar a mesma exegese que foi vitoriosa no caso das entidades de assistência social, pois ao Estado é vedado subsidiar os cultos religiosos.

6. CONCLUSÕES

A Constituição Federal assegura a imunidade dos templos de qualquer culto, introduzida em nosso Direito em 1946.

O templo, conforme definição etimológica, é o edifício onde é praticado culto religioso. Assim, a rigor, a imunidade tributária dos templos surgiu em nosso Direito Constitucional para contemplar o edifício, restringindo-se aos impostos que tenham como matéria tributável o prédio ou o terreno.

No entanto, mesmo na vigência da Constituição de 1946, a partir de uma perspectiva teleológica, passou-se a considerar que o templo deveria ser entendido de forma



mais ampla, nele incluído seus anexos físicos, os objetos de culto, as doações dos fiéis e o próprio ato religioso nele praticado. Essa perspectiva, embora ampliativa, não desnaturalou a natureza da imunidade dos templos, que manteve-se como imunidade objetiva.

Todavia, em face do advento da Constituição de 1988, e do disposto no § 4º do art. 150, a jurisprudência do STF alterou-se, para aplicar aos templos, com fundamento em interpretação literal desse dispositivo, a mesma amplitude que esse Tribunal havia admitido às instituições de assistência social. Vale dizer: tendo em vista que às instituições de assistência social o STF tem admitido que as rendas derivadas de aluguéis e de aplicações financeiras estão protegidas pela imunidade, estendeu-se aos templos essa mesma amplitude. Considerando que os templos são edifícios e não têm personalidade jurídica, houve um rompimento com o significado do termo, e a jurisprudência passou a entender que a imunidade objetiva dos templos seria, na verdade, imunidade subjetiva das organizações religiosas proprietárias dos templos.

A confusão entre as imunidades previstas pelas alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150, decorrentes da literalidade do texto do § 4º do mesmo artigo, ignorou a própria teleologia dessas imunidades. Com efeito, a Constituição inclui a assistência social dentro da seguridade social (art. 194), devendo a seguridade social ser financiada por toda a sociedade, inclusive por recursos provenientes dos Orçamentos Públicos (art. 195). Daí, a exegese ampliativa da imunidade das instituições de assistência social ter fundamento distinto daquele invocado para a ampliação da imunidade dos templos.

A Constituição Federal veda aos entes federados subvencionar os cultos religiosos, mas não é vedada a subvenção das atividades de assistência social. Por isso, torna-se imperioso o repensar do alargamento da imunidade dos templos, com a análise das consequências econômicas da transmutação da imunidade objetiva dos templos em imunidade subjetiva das organizações religiosas.



A análise dos votos vencedores no Recurso Extraordinário 325.822-2 revela que não foram levados em consideração importantes princípios da República Brasileira, constitucionalmente proclamados, como o da isonomia tributária e o da capacidade tributária, que cederam diante da concepção segundo a qual deve ser dada “plena efetividade” à garantia da liberdade religiosa, em extensão nunca anteriormente vista em nossa História. E, em análise econômica, fica evidenciado que a imunidade dos templos, com a interpretação alargada admitida pelo STF no R.E 325.822-2, acabou se transformando em subvenção a cultos religiosos, o que é vedado pelo art. 19, I, da Constituição Federal.



7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio: Forense, 1974.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio: Forense, 1980.
- BRASIL. Constituição Política do Império, de 25 de março de 1824. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm. Acesso em 7 de julho de 2012.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em 30 de julho de 2012.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em 29 de julho de 2012.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm. Acesso em 29 de julho de 2012.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em 29 de julho de 2012.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em 30 de julho de 2012.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 30 de julho de 2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 21.826-DF**. Relator Ministro Ribeiro da Costa. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>> Acesso em 27 de julho de 2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325.822-2**. Relator Originário Ministro Ilmar Galvão. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em 30 de julho de 2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 237.718-6**. São Paulo. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Recorrente: Município de São Paulo. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>>. Acesso em 30 de julho de 2012.



CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário- Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTON, Ronaldo. **Templos religiosos: a imunidade do art. 150, VI, b da Constituição Federal e o disposto pela mesma Constituição no art. 195, § 7º**. Disponível em <http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/2004_6997.pdf> Acesso em 31 de julho de 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**, São Paulo: Saraiva, 2007.

MICHAELIS, Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.