

Antônio Carlos Diniz Murta.
Doutor em Direito pela UFMG / Coordenador do Programa de Mestrado
Rodrigo Leal Teixeira
Mestrando em Direito pela Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade
FUMEC.

**REPENSANDO A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER
CULTO. UMA ABORDAGEM SOBRE A DISTORÇÃO E INCONSISTÊNCIA DE SUA
APLICAÇÃO**

**RETHINKING TAX IMMUNITY TO ANY OF WORSHIP TEMPLES. APPROACH ON
THE DISTORTION OF YOUR APPLICATION AND INCONSISTENCY**

RESUMO

A Imunidade Tributária aos templos de qualquer culto é garantida constitucionalmente. O objetivo desta imunidade é proteger a liberdade religiosa, com o princípio da neutralidade do Estado laico, preservando valores relevantes. Os doutrinadores pátrios dividem-se em duas correntes quanto à interpretação da relação das atividades dos templos de qualquer culto com suas finalidades essenciais. Existe desta forma a corrente ampliativa e a restritiva. O Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado a linha de interpretação ampliativa, tendente a favorecer as entidades dando a entender que o vocábulo templo seja interpretado de maneira extensiva. Este estudo justifica-se diante da realidade demonstrada que algumas religiões, principalmente nas últimas décadas, estão sendo utilizadas por alguns líderes para seu enriquecimento pessoal através do desvirtuamento da garantia constitucional da imunidade.

Palavras chave: Imunidade; Imunidade Templos de qualquer culto; Distorção

ABSTRACT

The tax immunity to the temples of any cult is constitutionally guaranteed. The purpose of this immunity is to protect religious freedom, the principle of neutrality of the secular state, preserving relevant values. The patriotic scholars are divided into two camps regarding the interpretation of the relationship of the activities of the temples of any cult with its essential purpose. There is thus the current ampliative and restrictive. The Supreme Court (STF) has adopted the line of ampliative interpretation, tending to favor entities implying that the word temple to be interpreted broadly. This study is justified due to the reality demonstrated that some religions, especially in recent decades, are being used by some leaders for their personal enrichment through the distortion of the constitutional guarantee of immunity.

Keywords: Tax immunity; temples of any cult; Distorcion

Introdução

A Imunidade Tributária aos *templos de qualquer culto* é garantida pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988 (CF), consoante o disposto, em seu texto, no art. 150, VI, ‘b’. O objetivo desta imunidade consiste em proteger a liberdade religiosa.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado a linha de entendimento ampliativa, tendente a favorecer as entidades interpretando o vocábulo templo de maneira lata. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas, também, os seus anexos. Consideram-se “*anexos dos templos*” todos os locais viabilizam o culto, compreendendo que a imunidade torna limitativo o poder de tributar não somente ao templo onde se realiza o culto, mas também a toda entidade mantenedora .

Diante da realidade demonstrada que algumas religiões (assim auto qualificadas), principalmente nas últimas décadas, estão sendo utilizadas por alguns líderes para seu enriquecimento pessoal através do desvirtuamento da garantia constitucional da imunidade.

Essa dissonância assume maior relevância se considerar o fato de 12.492.403 brasileiros terem declarado, ao Censo Demográfico de 2000, não possuírem vínculo religioso, cidadãos estes

que acabam, pela via indireta, custeando as atividades de cultos a que não pertencem, pois são obrigados a cobrir o que aqueles deixam de recolher aos cofres públicos.

Levando-se em conta que várias religiões possuem sede em outras nações e que não há formas de fiscalização sobre as rendas do patrimônio da Igreja, abre-se lacuna facilitadora da lavagem ilícita de dinheiro e da concorrência desleal, pois se torna lucrativo locar imóveis da entidade religiosa e abrir redes televisivas pelo simples fato de pertencerem aos templos de qualquer culto.

Torna-se, assim, premente refletirmos sobre esta imunidade, a luz de qual seja sua evolução histórico-constitucional, perfunctório quadro do direito comparado sobre a matéria, a possibilidade de ser suprimido via emenda constitucional, a interpretação de sua aplicação e, finalmente, algumas propostas de reformulação sobre o direito posto.

2 Desenvolvimento.

2.1 As limitações constitucionais ao Poder de Tributar.

A CF de 1988 é provavelmente a Constituição que traz o maior número de limitações constitucionais – apontadas expressamente no artigo 150 mas previstas também em outros dispositivos - ao Poder de Tributar em todo âmbito internacional, fazendo com que se movimente o sistema tributário sob complexas formas de limitações decorrentes do modelo constitucional adotado pelo constituinte, sendo tratados de forma rígida e exaustiva, protegidos pelos princípios constitucionais gerais específicos da tributação e vedações expressas.

2.2 Imunidades tributárias.

A competência tributaria é expressamente traçada pela CF/1988. É certo que a competência tributaria é esquematizada também por normas negativas, que o sistema brasileiro denominou de imunidades tributarias.

A imunidade é uma norma constitucional expressa, na qual determina a incompetência das pessoas de direito público detentora da competência tributária. A norma constitucional da imunidade atua dentro do campo da competência, delimitando negativamente e estabelecendo os

contornos das normas atributivas da competência tributária. Fixa o limite da abrangência tributária, não se confundindo com não incidência, proibição, vedação ou exclusão, pois possuem natureza jurídica e características próprias. E por fim as imunidades tributárias são espécie do gênero limitações constitucionais ao poder de tributar. (Ichiara, 2000, p. 173)

Pode-se dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)(Carrara 2005, p. 676). Desta forma, entende-se que o artigo 150, VI, da CF, são reveladoras de privilégios pela CF ao estabelecer que será vedado à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressas.

Assim, visa o texto constitucional vedar a imposição de impostos para pessoas, bens ou fatos representativos, conforme minuciosamente trata o rol de imunidades do artigo 150, VI, da CF. Ao afirmar que a imunidade tributária tem como natureza jurídica à própria Constituição, pode-se afirmar conseqüentemente que a imunidade é uma norma constitucional de interesse nacional.

Portanto, tais imunidades funcionam por meio das limitações constitucionais, sendo específicas ao reduzir os tributos a certas pessoas, matérias ou fatos, colocando-os fora da tributação, sendo sempre ampla e individual, não comportando fracionamentos.

Pode-se dizer que será ampla e individual, não comportando fracionamentos, uma vez que tais tributos não vinculados irão incidir perante casos escritos pela norma, atingindo (pessoas, matérias ou fatos), de forma individual e ampla.

2.3.1 A Imunidade Tributária sobre os Templos de Qualquer Culto nas Constituições Brasileiras.

Na primeira constituição brasileira - Constituição Política do Império do Brasil de 1824 - não se tem nenhum indício de imunidade tributária, qualquer que seja, sendo semelhante com a Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, ao deixar expresso que será delegado ao Legislativo a iniciativa sobre impostos.

A Constituição do Império de 1824 declarou, em seu art. 5º, que a religião oficial era a Católica Apostólica Romana. Podemos crer que a ausência de qualquer previsão quanto à imunidade tributária se deu por conta do Estado brasileiro, naquela época sob a forma ou modelo

de Império, ainda não poderia ser considerado laico, mesmo porque, em seu texto, declarava-se, sem peias, sua vinculação, enquanto religião oficial à Igreja Católica.

Já na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, no § 2º, de seu artigo 11, previu a vedação quando embaraçar o exercício de cultos religiosos, o que caracteriza, também, segundo raciocínio equivocadamente de alguns uma autêntica imunidade, pois poderá ser interpretado quando a tributação aparecer no embaraço (noutro sentido seria aceitar que o resto da sociedade poder, via tributação, sofrer embaraços em suas atividades).

Esta Constituição foi a primeira abertamente laica. Não havia qualquer menção expressa à qualquer religião, credo ou culto. Imagina-se que esta ruptura histórica, entre o Estado brasileiro e a Igreja (representada pela religião Católica), tenha causas históricas, insuscetíveis de serem apreciadas neste trabalho, que inviabilizaram as tentativas, certamente acometidas, de implementar, naquele texto, o discutido benefício fiscal. Foi a única Constituição republicana a não prever a imunidade e, coincidentemente, justamente aquele decorrente da Proclamação da República. Interessante notar no momento que o Estado se torna laico, imaginando-se eventuais prejuízos aos interesses (políticos-financeiros) da religião, digamos separada (católica), aqueles, tidos como prejudicados, não tiveram força suficiente para se manterem imunes da tributação. Houve então um alargamento do rol de imunidades na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, sendo chamado de “vedações quanto a tributação”.

Com o fim do Estado Novo, no dia 18 de setembro de 1946, cuja redação masi se aproximou da CF/1988, foi promulgada a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, que em seu artigo 31 versou sobre a *imunidade dos templos de qualquer culto*. (Campanhole, 2000, p.459). Ocorre neste momento uma enorme expansão das matérias imunes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, sendo taxados de forma exaustiva. Seguindo a mesma linha de raciocínio, a Emenda Constitucional nº 01 de 1969 segue, basicamente, a Constituição do Brasil de 1967, porém no que se refere ao “*Sistema Tributário*”, percebe-se que neste momento, surgem as bases da Constituição vigente.(Campanhole, 2000, p.369).

2.3.2 A Imunidade tributária no Direito comparado. Um breve relato.

Não se nega a religiosidade do povo brasileiro. Talvez tal fenômeno, como em outros países¹, tenha como fundamento não só a influência da Igreja Católica nos primórdios do descobrimento e colonização brasileira mas, também, o próprio subdesenvolvimento brasileiro.

A religiosidade brasileira, outrora calcada essencialmente no catolicismo, espalhou-se por outras áreas ou opções; passando-se, assim, do fenômeno da colonização – precursor direto da história dos templos no Brasil – à emigração, fazendo ampliar o rol de credos e religiões no Brasil (protestante, espírita, candomblé, budismo, islamismo, judaísmo, etc.).

Percebemos, então, que tendo sido o Brasil um país colonizado pelos portugueses (cuja religião predominante seguida era a Católica) mas destinatário de várias correntes migratórias das mais variadas origens e credos, a proteção ou blindagem, podemos afirmar, tributária, propiciada pelo Estado, via imunidade tributária, expressamente a partir das Constituições do século 20, dada ao exercício e liberdade religiosa, teria como influência direta o mesmo comportamento político-jurídico dado não só por Países igualmente colonizados e influenciados sobretudo pelo catolicismo ou mesmo cristianismo bem como Países de onde partiram não só a política colonial como a maior parte das ondas migratórias.

No entanto, tomando como referência alguns dos Países da América Latina, os Estados Unidos e outros Países da Europa, afere-se que apontada imunidade tributária, nos seus exatos termos, ou seja como sendo previsão de exoneração fiscal expressamente prevista no texto constitucional, não encontra mais guarida ou respaldo em suas respectivas cartas constitucionais ou constatar-se-ia exceção à este fato, simplesmente para confirmar a regra.

Na Argentina, apesar de ter (único país pesquisado) religião oficial² adota a mesma isonomia fiscal outrora vigente na Constituição brasileira de 1891. Em outras palavras, não há imunidade tributária na Argentina. Apesar de ter vínculo direto, via texto constitucional, com uma religião (Católica) não traduz isso com qualquer benefício de ordem tributária.

¹ Interessante é constatar que quanto mais rico tende a ser um País (considerando a maioria da população e não, apenas, a elite detentora do Poder) menor será a prática religiosa, conflituosa ou não, como reparamos em alguns países. Percebe-se que em Países europeus, reconhecidamente desenvolvidos e com alto índice de qualidade de vida para a maioria da população, o percentual de não religiosos (ateus, agnósticos e não praticantes) é superior aquele extrato tido como religioso praticante. Nestes Países, apenas o segmento social tido como marginalizado (normalmente imigrantes, ou seus descendentes, de Países pobres e extramente religiosos), submetido às maiores taxas de desemprego e dificuldades de integração social, tem a prática religiosa como hábito. A única exceção à esta conjectura se dá, surpreendentemente, nos Estados Unidos. O País mais rico do mundo. A emigração latina é uma das justificativas mas não é suficiente. A religiosidade americana é pressuposto para um político se firmar na estrutura de Poder, mesmo que calcada em hoprocrisia e retórica vazia

² Constituição Argentina. Artigo 2º. “*El Gobierno federal sostiene el culto católico apostólico romano*”.

Já na Constituição da República do Paraguai depreendemos a laicidade do Estado e, paralelamente, até mesmo por absoluto bom senso e coerência político-jurídica, não existe qualquer previsão quanto à imunidade tributária.³

Na contramão desta previsão, aparentando, por sua redação, ter um tratamento mais amplo e benéfico que mesmo àquele dado pela Constituição brasileira, o Uruguai outorga aos cultos religiosos imunidade tributária (apesar da utilização da qualificação de isenção).⁴

Não há previsão expressa na Constituição chilena quanto à imunidade tributária; ratificando, assim, o princípio da isonomia fiscal.⁵

Já na Constituição da Colômbia, apesar da previsão da liberdade de culto religioso, também não há qualquer menção à imunidade tributária.⁶

Por sua vez a Venezuela traz como traço distintivo das demais a previsão de garantia de liberdade para a prática da religião e culto, dando a impressão clara de entendê-las como sendo institutos distintos, da mesma maneira não concede imunidade tributária.⁷

Considerando uma análise, por amostragem, na Europa, na Espanha, apesar do notório caldo e influência religiosa exercida pela Igreja Católica, é um Estado laico, apresenta, em seu texto constitucional, expressa previsão quanto à isonomia fiscal mas nada trata sobre imunidade tributária.⁸

³ Constituição Paraguaia. Art. 181. *“La igualda es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatório. Su creacinón y su vigência atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economia del país”.*

⁴ Constituição Uruguaia. Art. 4º. *“Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconece a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones”.*

⁵ Constituição Chilena. Art. 19. Parágrafo 2º. *“La Constitución asegura a todas las personas la igualdad ante la ley. En Chile non hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley.*

⁶ Constituição Colombiana. Art. 19. *“Se garantiza la libertad de cultos. Toda persona tiene derecho a professar libremente su religión y a difundirla en forma individual o colectiva.*

⁷ Constituição Venezuelana. Art. 59. *“El Estado garantizará la libertad de religión y de culto.”.* Art. 133. *Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.*

⁸ Constituição Espanhola. Art. 14. *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*

No mesmo sentido a França, país reconhecidamente de forte tradição católica, cuja compacta Constituição trata apenas da laicidade do Estado e da isonomia.⁹

Vejamos Portugal, berço de nossa colonização e maior fluxo migratório, cuja influência cultural e jurídica deveria ser a maior de todas. Apesar da semelhança, quanto à estrutura, com a Constituição brasileira, guarda alguns traços distintivos. Como, por exemplom prever que ninguém poderá ser perguntado pelas autoridades acerca de sua crença ou mesmo ser perseguido por causa de suas convicções ou prática religiosa. Não, no entanto, mesmo no Título IV (sistema financeiro e fiscal) previsão quanto à imunidade tributária.¹⁰

Finalmente o que podemos vislumbrar, quanto à imunidade tributária na maior potência econômica global. Os Estados Unidos, também reconhecidamente um país cuja prática religiosa é uma constante, a despeito de ter um texto constitucional curto e objetivo, trata apenas da laicidade do Estado e da liberdade do exercício religioso, não fazendo qualquer menção à imunidade tributária.¹¹

Diante dos casos expostos, abrangendo 05 (cinco) países da América do Sul, 03 (três) da Europa e os Estados Unidos, concluímos que apenas a Argentina possui religião oficial (Católica) e somente o Uruguai, a despeito de ser um Estado laico, prevê, como o Brasil, a imunidade tributária à religião, culto ou mesmo *templos de qualquer culto ou religião*.

É interessante notar que toda a doutrina, tributária e constitucional, quanto à previsão da imunidade tributária para templos de qualquer culto no Brasil, tem como premissa a liberdade da prática religiosa. Como sabemos não há qualquer óbice para a escolha, exercício ou organização religiosa nos Estados Unidos, França, Espanha, Argentina, Chile, Portugal etc. (dentre os países citados como aqueles que não prevêem em suas respectivas cartas a imunidade tributária sobre a atividade religiosa). É inconcebível afirmar que cultura fiscal brasileira pudesse tolher esta liberdade na hipótese de supressão da imunidade tributária apontada. O Brasil não pode ser

⁹ Constituição Francesa. Art. 1º. “*La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l’égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d’origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances. Son organisation est décentralisée.*”

¹⁰ Constituição Portuguesa. Art. 13. “*Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.* Art. 41. (liberdade de consciência, da religião e de culto) 4. “*As igrejas e outras comunidades religiosas estão separadas do Estado e são livres na sua organização e no exercício das suas funções e do culto.*”

¹¹ Constituição Americana. Emenda nº 1 (1791). “*Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercicse thereof; or abridging the freddom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the government for a redress of grievances.*”

considerado um país cujas características sociais sejam tão distintas da maioria dos países sul americanos (também colonizados e subdesenvolvidos), dos Estados Unidos (colonizado, desenvolvido; porém com intensa cultura religiosa) ou mesmo os países europeus relacionados de onde partiram as práticas colonialistas (de forte tradição religiosa) onde a religião é praticada com absoluta liberdade e inexistência da imunidade tributária sobre sua prática (templos e atividades essenciais) não cria qualquer embaraço ou impeditivo.

2.3.3. Imunidades tributárias e cláusulas pétreas. O caso da imunidade tributária sobre templos de qualquer culto.

Partamos do princípio que, circunstancialmente, resolva-se emendar a Constituição Federal para excluir ou mesmo alterar uma imunidade tributária¹², especialmente quando tratamos daquela voltada para os *templos de qualquer culto*, esbarramos no entendimento majoritário da doutrina e mesmo do Supremo Tribunal Federal (muito embora com composição absolutamente distinta da atual).

Este entendimento parte da premissa de que qualquer alteração nas denominadas imunidades tributárias seria uma ofensa direta ao dispositivo constitucional que trataria das denominadas cláusulas pétreas.¹³ As referidas cláusulas pétreas seriam aquelas insuscetíveis de serem modificadas pelo constituinte derivado, configurando-se como núcleo essencial estruturante da carta constitucional; e, portanto, imodificável por emenda constitucional.¹⁴

¹² Acreditamentos, com bastante, segurança a impossibilidade desta mudança, no contexto político e social contemporâneo, no Brasil. A base de sustentação de qualquer governo, desde a redemocratização do Brasil, nos idos da década de 80, do século passado, perpassa uma série de partidos. Cada qual terá seu interesse a ser atendido sob pena de oposição ou renúncia à sustentação legislativa ao mandos do Poder Executivo. Dentre os partidos políticos, muito embora não tenhamos nenhum que seja declaradamente um Partido religioso, aos moldes do mundo islâmico, tem em sua formação e composição uma vasta gama de deputados mesmo senadores bancados e sustentados por interesses de várias instituições religiosas. Portanto, propor uma emenda deste matiz encontraria forte resistência política. Mas tal fato ocorreu também quando, na década de 70, do século passado, aprovou-se o divórcio. Apesar da forte resistência da Igreja (sobretudo a cristã, dando-se enfoque à Católica), logrou-se êxito.

¹³ Constituição Federal. Art. 60. A Constituição Federal poderá ser emendada: §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação de poderes; IV - direitos e garantias individuais.

¹⁴ Há entendimentos doutrinários até mesmo no sentido de suprimir a abolição da cláusulas pétreas, desde que efetuada em dois tempos: primeiro altera a redação do art. 60 da CF/1988 e, posteriormente, qualquer dispositivo constitucional. A despeito de defendemos neste trabalho a possibilidade pontual de alteração ou mesmo supressão de dada imunidade tributária, não compactuamos deste pensamento por considerá-lo levar a uma maneira oblíqua e mesmo fraudulenta de fazer *tabula rasa* o dispositivo constitucional que cuida das apontadas disposições

Muito embora possamos admitir que determinadas cláusulas (ou dispositivos) constitucionais, por uma questão de segurança jurídica e de mínima previsibilidade política e social, deve estar protegidas de interesses modificativos circunstanciais, motivados por grupos de pressão, entendemos, como poucos, que não podemos dar uma interpretação demasiadamente abrangente e elástica ao alcance destas denominadas *cláusulas pétreas*. Inicialmente pelo simples fato de nossa Constituição ser exaustiva e analítica em suas disposições. Este texto cuida de praticamente tudo. Se alargamos o conceito de disposição imodificável, a própria sociedade civil, cambiante, dinâmica e modicável em seus padrões de relacionamento e funcionamento cada vez mais em um tempo mais curto, se dissociará, de fato, do documento que sustenta sua estrutura mínima de organização. Partimos do princípio que uma Constituição, como a brasileira (prolixa e cansativa), deve estar sempre sujeita a alterações (obedecidos os trâmites para tal, cuja implementação exige várias composições políticas).

De fato, vencida a dificuldade política no seio do Congresso Nacional, partindo da iniciativa do Poder Executivo, encontraríamos, tranquilamente, a resistência dos interesses (múltiplos) contrariados. Seriam propostas ADI'S, tendo como proponentes associações, partidos políticos, etc., cujo argumento básico seria ser a imunidade tributária uma cláusula pétrea, por conseguinte, também o seria aquela reservada aos templos de qualquer culto.

A decisão caberia ao STF. A interpretação final da Constituição Federal caberia a este órgão máximo do Poder Judiciário. Como seria sua decisão ? Decidir que a imunidade tributária, qualquer que seja ela, integrante das denominadas limitações ao Poder de Tributar, se integra no rol de garantias individuais e, portanto, excluída de qualquer alteração seria a tendência, sobretudo considerando alguns julgados (por maioria de votos neste sentido). O apelo religioso, cuja influência seria difícil de dosar em cada Ministro do STF, seria muito intenso e incansável. Argumentos jurídicos quanto a imodificabilidade das limitações ao Poder de Tributar seriam também contundentes, sobretudo considerada a cultura fiscal brasileira. Imaginar-se-ia a insegurança jurídica causada pela modificação ou supressão de uma limitação ao Poder de Tributar. O que haveria depois ? Qual a próxima vítima ? A legalidade, a anterioridade ou mesmo a irretroatividade ? O drama tributário e religioso se espalharia e tolheria, em muito, os

imodificáveis, tornando inócuo qualquer tentativa (eventualmente válida) de tornar permanente uma regra político-estruturante do Estado brasileiro.

argumentos de ordem histórica, social e financeira em favor de uma emenda constitucional desta ordem.

Como não temos espaço nesse artigo para apresentar, mais precisamente, argumentos contrários àqueles, poderíamos, sinteticamente, propor o seguinte rol de fundamentos para uma emenda neste sentido: 1) Podemos considerar que parte das limitações ao Poder de tributar, contidas sobretudo no artigo 150, da CF, integram e fazem parte do núcleo estruturante do Estado e da sociedade civil e, por isso, não podem ser modificados para trazer prejuízo ou proteção ao contribuinte. Sua modificação para aumentar a abrangência e proteção ao contribuinte não se discute (até porque, por obviedade, não haveria ofensa à limitação ao Poder de Tributar. Pelo contrário). Este conjunto de regras imodificáveis seriam aquelas consubstanciadas nos assentados e reconhecidos princípios constitucionais na área tributária, sejam eles explícitos e de efetividade precisa e determinada (legalidade, anterioridade e irretroatividade), sejam aqueles explícitos e de delimitação e definição sujeitos à apreciação do caso concreto (vedação ao confisco, isonomia e capacidade contributiva); 2) As imunidades tributárias, mesmo que integrantes, por força do texto constitucional, das limitações ao Poder de Tributar, estando previstas tanto no artigo 150, inciso VI e outros da Constituição, por não configurarem princípios nem regras estruturantes do Estado, poderiam, analisados caso a caso, estar sujeitos à alteração ou, eventualmente, supressão (desde que não confrontem ou ofendam os princípios constitucionais associados) . Tal fato seria por conta da natureza destas imunidades, quase todas não principiológicas e voltadas para casos específicos elencados no texto constitucional (imunidade objetiva, subjetiva e mista). Não se poderia afirmar que não há precedente para tal a vista da constatação de emenda constitucional (ratificada pelo STF) que “*retirou a imunidade do imposto de renda dos aposentados com mais de 65 anos*”;¹⁵ 3) Quanto à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sua supressão ou alteração teria absoluta razoabilidade em face não só do descompasso histórico e internacional, desta matéria, no Brasil, se considerado o direito comparado sul americano, norte americano e inúmeros países europeus, mas também a desnecessidade do Estado abdicar da tributação da atividade religiosa, por conta de uma busca de uma suposta “*liberdade religiosa*”, quando se sabe que a tributação, com modicidade e considerando as características deste setor, não teria este condão como também não o teve em países tão religiosos como o Brasil; 4) Finalmente, teríamos

¹⁵ Emenda constitucional nº 20/1998.

o argumento voltado para às dificuldades em determinar a melhor interpretação da expressão *templos de qualquer culto* (artigo 150, inciso VI, b) com a expressão *atividades essenciais, delimitadora da indigitada imunidade* (artigo 150, § 4º, da CF). Esta questão enfrentaremos em tópico específico.

Encerrando a exposição quanto às cláusulas pétreas, ficamos com as sábias palavras de Rui Barbosa, citadas no voto do Min. Paulo Brossard, por ocasião do julgamento da ADIn nº 939¹⁶:

“Já em vezes anteriores tive ocasião de discutir o alcance destas cláusulas. Rui Barbosa sustentou que elas tinham mais conteúdo político que jurídico, eram cláusulas que podiam ser convenientes, mas que, juridicamente, eram discutíveis, lembrando que *uma geração ou uma legislatura, não tinha o poder de impedir as legislaturas e as gerações seguintes de adotar outros caminhos e outras soluções legais*”.

2.3.4 Exegese sobre a amplitude da aplicação da Imunidade tributária sobre templos de qualquer culto. Controvérsias.

A Imunidade tributária concedida pelo artigo 150, VI, b e §4º, do texto constitucional, tem caráter subjetivo e, se for vista de forma ampla, entende-se que alcançará a entidade, e não a um determinado bem, permitindo a compreensão que os denominados *templos de qualquer culto* é uma expressão ampla que, segundo doutrina abalizada, abrange não somente o templo em si, como também as lojas maçônicas, casa do pastor, convento, centro de formação de rabinos, seminários, casa paroquial, imóveis que facilitam o culto, veículos utilizados para atividades pastorais, como o templo móvel, lotes vagos, dentre outros. Assim os anexos dos templos também são abrangidos no entendimento amplo na imunidade subjetiva.

Por sua vez, há autores, seguindo a linha de raciocínio restritiva, referindo-se à alínea b, do artigo 150, IV, deixam claro que o legislador ao conceder aquela imunidade, não teve o intuito de referir amplamente além do culto, ou seja, a ordens religiosas ou as associações com tais fins, mas, apenas o local onde se efetua o culto.

No entanto no dia 18 de dezembro de 2002 a Mitra Diocesana de Jales conseguiu no Supremo Tribunal Federal¹⁷, o reconhecimento da extensão da imunidade a todos os patrimônios

¹⁶ ADIn nº 939 (EC 3/1993, instituindo o IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira), em cuja ementa o relator, Min. Sydney Sanches, anotou que o “princípio da anterioridade”(garantia individual do contribuinte) e referidas imunidades”, são “princípios e normas imutáveis.

na Mitra Diocesana, por sentença do Pleno do Superior Tribunal Federal. A tese sustentada pela Diocese de Jales, e reconhecida pelo Supremo, é que “*a imunidade é da instituição, é irrestrita e não parcial, e portanto se estende a todos os seus patrimônios, rendas e serviços*”.

Desta forma, o STF vem dando ao referido dispositivo, interpretação por demais extensiva, onde foi decidido que “*as entidades religiosas têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados*”.

Podemos então, a partir destes dados, afirmar que a Jurisprudência do STF, corroborada por grande parte da doutrina, dá, interpretando o texto constitucional, um tratamento bastante abrangente não só ao que se considera atividade essencial dos *templos de qualquer culto* mas, também, o que considera impostos sobre o patrimônio, desprezando a classificação realizada pelo Código Tributário Nacional e, muitas vezes, albergando, na citada imunidade, proteção quanto à incidência de impostos tidos como indiretos, em especial sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações de circulação de mercadorias (ICMS) ou mesmo operações financeiras (IOF). Ou seja, não só temos um dispositivo constitucional ultrapassado, histórica e internacionalmente, que concede *imunidade tributária aos templos de qualquer culto*, como a interpretação dada pelo Pretório Excelso, se escudando no fato de que a exegese da imunidade é sempre ampliativa e não restritiva, é o sentido de maximizá-lo, trazendo ofensa direta ao princípio da isonomia tributária como maior prejuízo para o conjunto da sociedade.

2.3.5 Imunidade tributária sobre templos de qualquer culto. Previsão constitucional ambígua. Ausência de previsão em lei complementar. Necessidade premente alteração do status quo.

É importante que a vista da imunidade tributária sobre *templos de qualquer culto* ser um dispositivo constitucional, vejamos, efetivamente, seu tratamento naquele texto.¹⁷ Afere-se o concreto laconismo constitucional sobre a matéria; não havendo, sem embargo do disposto no

¹⁷ RE 325.822-2/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 18/12/2002, Tribunal pleno do STF.

¹⁸ Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto. & 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionados.

artigo 146, inciso II, da CF¹⁹, qualquer previsão específica no Código Tributário Nacional ou em qualquer outra lei complementar sobre a matéria.

Em outras palavras, o intérprete do alcance, da dimensão ou eventual condicionamento da imunidade tributária sobre *templos de qualquer culto*, está absolutamente refém da letra do texto constitucional, não podendo, por obviedade, ficar adstrito à eventual legislação ordinária de regência sobre a matéria.

No entanto, por uma questão de lógica jurídica, os referidos *templos de qualquer culto*, que pretendam almejar os benefícios advindos daquela imunidade, devem, inicialmente se constituir como associação civil, personificando-se; e, posteriormente, requererem junto aos órgãos fazendários cabíveis a concessão do apontado benefício.²⁰ Este procedimento é relativamente fácil e não permite, em princípio, maiores dificuldades na obtenção da imunidade.

A lei não define o que é culto. Há autores extrapolam esta definição, chegando a afirmar que alcançaria, também, os profissões de fé, que não somente a religiosa, como também acadêmica, esportiva, cultural, etc. Felizmente, pelo menos nesta questão, o entendimento é restritivo quanto à atividade religiosa. Mas o que seria atividade religiosa para se enquadrar na idéia de culto ? Quantas pessoas seriam necessárias para integrarem uma associação e, a partir daí, se qualificarem como adeptas de um culto a suscitar a discutida quarida constitucional ? O culto poderia ser voltado para a negação de Deus ou mesmo de Deuses ? Poderia haver um contra-culto aos existentes ? Como entender, de formar razoável e não imprecisa, insegura e indeterminada, como fazem hoje a doutrina e o Judiciário, a extensão ou concisão da expressão *atividades essenciais*. Perguntas, questionamentos, imprecisões que têm sabidamente apenas um resultado: abuso desta figura constitucional.

Não se sabe, e não seria objeto deste trabalho, quantos cultos, devidamente personificados sob os mais diversos nomes, temos no país hoje. Mas, bastaria irmos para qualquer bairro de classe

¹⁹ Constituição Federal. Art. 146. Cabe à lei complementar: II- regular as limitações ao poder de tributar.

²⁰ Não se pode conceber a auto-aplicação da imunidade tributária sobre templos de qualquer culto. O Fisco, não importante de qual ordem, não pode nem deve adivinhar que determinada atividade seja associada ao culto religioso e, a partir de uma apreciação discricionária, aplicar a imunidade. Hipótese irreal e despida de qualquer razoabilidade. A administração tributária deve ser provocada, tendo como requisitos básicos, neste procedimento, a personificação jurídica do requerente (a teor do & 4º, do artigo 150, da CF, onde se lê entidade), segundo as leis civis e registras, na condição de associação religiosa, com objeto e atividade clara e transparente. Já foi objeto de reportagem em jornal de grande circulação no Brasil a surpreendente facilidade em se “criar” uma, digamos, igreja no Brasil. Não tendo o administrador tributário um parâmetro mais minucioso da definição da expressão *templos de qualquer culto e atividade essencial* acaba, rotineiramente, se vendo obrigado a se sujeitar aos caprichos e mesmo idoneidade de pessoas inescrupulosas que buscam, sob o vestal religioso, se locupletar, via exoneração de tributos, do Estado e, em última instância, da sociedade.

média baixa em qualquer centro urbano brasileiro para que, em um domingo, no início da manhã, tenhamos nosso sono despertado pelos mais diversos cânticos religiosos. São um exemplo de culto ? Os imóveis que estão localizados estariam imunes, pelo menos, de IPTU ? Provavelmente sim. Seria possível separar o joio do trigo ? Para tal deveríamos saber, para os efeitos pretendidos, a definição de “joio” e do “trigo”. Não sabemos. A interpretação dos escassos dispositivos constitucionais sobre a matéria é feita sobretudo lastreada na fé do intérprete ou mesmo de sua crença religiosa. O Estado não pode ficar refém, nesta questão tão candente, do que os ministros do STF consideram culto, o que consideram impostos sobre o patrimônio ou mesmo o que consideram atividade essencial daquelas entidades. A rigor o dispositivo constitucional relativo à imunidade tributária, como já demonstrado, carece de revogação. Não podendo ser feita, diante das dificuldades de ordem política que, sabidamente, surgiriam²¹, a Constituição deveria ser emendada para que se criassem mecanismos de maior controle e definição do que seria atividade religiosa ou mesmo o sentido objetivo de atividades essenciais entidades religiosas. Finalmente, *de lege ferenda*, seguindo expresso dispositivo constitucional, poder-se-ia, pelo menos, ou alterar o CTN ou mesmo editar-se lei complementar específica tratando da regulação desta imunidade tributária (considerada como limitação ao poder de tributar).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se analisar a imunidade tributária *aos templos de qualquer culto* consoante consigna o art. 150, VI, “b”, da CF. O objetivo desta imunidade seria, segundo pensamento padrão e repetitivo, o de proteger a liberdade religiosa, com o princípio da neutralidade do Estado laico, preservando valores relevantes.

Demonstrou-se a evolução histórico-constitucional deste instituto no país, tendo como dado relevante que a 1. Constituição republicana (1891) não previu esta figura, sendo, expressamente,

²¹ A última vez que se teve notícia de uma tentativa neste sentido, nos idos do **ano de 1993**, o Congresso Nacional teve a oportunidade de discutir a eliminação da imunidade tributária dos cultos religiosos com a PEC, de autoria deputado Eduardo Jorge, **176-A/1993**. O projeto foi rechaçado sob argumentos, sob nossa ótica, fragilíssimos. Interessante que, naquele momento, não se apresentou, pelo que se sabe, a questão da cláusula pétrea. Vejamos: A Comissão de Constituição e Justiça, assim, emitiu parecer contrário ao projeto, sustentando, que:

- a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa (CRFB, artigo 5º, VI);
- a fiscalização esbarraria no fanatismo religioso de alguns servidores que poderiam prejudicar determinadas religiões.

inserida no corpo das Constituições brasileiras na Constituição de 1946.

Apresentou-se, também, através da análise, via amostragem da previsão ou imprevisão desta imunidade em alguns países. Considerando o universo de vários países sul americanos, europeus e os EUA, constatamos que apenas o Uruguai, junto com o Brasil, pratica esta imunidade. Estaríamos, portanto, em descompasso com o mundo tido como civilizado, não havendo como justificar o porquê daqueles países, sabidamente religiosos, não terem se preocupado, como o Brasil quanto à decantada “*liberdade religiosa*”.

Apreciou-se a eventual possibilidade de, via emenda constitucional, suprimirmos esta figura do texto constitucional. O fizemos em face da das dificuldades que surgiriam sob a alegação de serem todas as imunidades tributárias insuscetíveis de modificação (cláusulas pétreas).

Quanto à interpretação deste instituto, considerando, sobretudo o conceito de *atividade* essencial, os doutrinadores pátrios dividem-se em duas correntes com suas finalidades essenciais. Existe, desta forma, a corrente ampliativa e a restritiva.

O que se observa é que o Supremo Tribunal Federal tem adotado a linha de interpretação ampliativa, tendente a favorecer as entidades dando a entender que o vocábulo templo seja interpretado de maneira extensiva.

Contudo, apesar de ser um *tema* tabu, considerando a exequidade do texto constitucional sobre a matéria e qualquer previsão em lei complementar, gerando absoluta e ingente insegurança e prejuízo social, propusemos; 1) a extinção, pura e simples, desta imunidade, via emenda constitucional, já que desnecessário, nos dias de hoje, para proterge-se a “*liberdade religiosa*”; 2) preservar o instituto; mas emendar a Constituição Federal para que se dê, ao seu exercício, com conidcionantes, uma aparência mais precisa; 3) editar lei complementar, preferencialmente alterando o CTN, para que se estabeleça condições (tempo, modo, et.), claras e objetivas, quanto ao exercício deste benefício, evitando-se fraudes, simulações ou qualquer prática contrária ao seu objetivo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** . São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**, 6.ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº 51, de 14.02.2006** . São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL, Assembléia Nacional Constituinte. **CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil; promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a emenda constitucional n.º 38, de 12-6-2002, acompanha novas notas remissivas** . São Paulo: Saraiva, 2002.

CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. **Constituições do Brasil: compilação e atualização de textos, notas, revisão e índices** . 14 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 863 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a constituição de 1988: sistema tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à constituição e ao código tributário** . Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro:

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

IVES GANDRA, da Silva Martins. Coordenador. **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005

LEMOS, Pedro. **A supressão da imunidade tributária concedida aos cultos religiosos** . Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico** . São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. Editora Malheiros, 18ª edição, São Paulo, 2000.

_____, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTHE, Marcelo, **Veja Revista Edição 2029**, 10 de outubro de 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1998.

MICHAELIS, **Moderno dicionário da língua portuguesa** . São Paulo: melhoramentos, 1998.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PEC 176-A/1993**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22FEV1994.pdf#page=12>>. Acesso em: 19 Mar. 2012.

PESSOA, Fernanda. **Relações jurídicas na bíblia** . Leme: Cultura Jurídica, 2006.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 Mar. 2012.