

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Faculdade de Direito
Departamento de Direito Econômico e do Trabalho

ALAN RASCHKE JARDIM

**Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades
práticas de aplicação**

**Porto Alegre
2012**

ALAN RASCHKE JARDIM

**Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades
práticas de aplicação**

Monografia apresentada ao
Departamento de Direito Econômico e
do Trabalho da Universidade Federal
do Rio Grande do Sul como requisito
parcial para a obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Igor Danilevicz

**Porto Alegre
2012**

ALAN RASCHKE JARDIM

**Imunidade Tributária dos templos de qualquer culto: dificuldades
práticas de aplicação**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Porto Alegre, 20 de dezembro de 2012.

Conceito atribuído: _____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Igor Dalinevicz
Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

RESUMO

O presente trabalho aborda a aplicação da norma constitucional que concede imunidade tributária aos templos de qualquer culto, bem como os seus desdobramentos empíricos no âmbito da tutela aos direitos fundamentais, tendo como fundamento o interesse social que embasa e norteia a aplicação das normas constitucionais e, por consequência, do ordenamento jurídico enquanto sistema normativo. Inicia-se com uma prévia exposição histórica no que diz respeito ao desenvolvimento do instituto da imunidade para, posteriormente, focar-se nas suas distinções conceituais bem como na identificação dos fundamentos normativos que o ensejam, pontos necessários para uma melhor compreensão do desenvolvimento textual. Feito isso, o estudo volta-se aos problemas decorrentes do vazio normativo conceitual e suas consequências na aplicação da norma, mediante a exposição dos possíveis resultados obtidos no caso concreto com a amplitude hermenêutica que atualmente se imputa aos dispositivos estudados e a inexistência de regulação apta a delinear objetivamente o campo de incidência da norma.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Dificuldade conceitual. Aplicação prática da norma. Interesse social.

ABSTRACT

This study approaches the application of the constitutional provision that grants tax exemption to temples of any denomination, as well as its empiric consequences under the tutelage of fundamental rights, taking as a basis the social interest that supports and guides the implementation of constitutional law and, consequently, the juridic order as normative system. It begins with a historical exhibition preview with regard to the development of the institute of immunity to later focus on its conceptual distinctions and to identify the normative foundations that enable it, points needed for a better understanding of the textual development. Then, the study turns to the problems arising from the empty normative and its conceptual consequences, specially in the law's application, through the exposure of possible results obtained in specific cases with the hermeneutics amplex which currently is imputed to the devices studied and the lack of regulation able to objectively define the field of standard incidence.

Keywords: Immunity tax. Temples of any cult. Conceptual difficulty. Practical application of the law. Social interest.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 IMUNIDADE.....	10
1.1 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO.....	10
1.1.1 Evolução Histórica.....	10
1.1.2 Linhas conceituais.....	12
1.1.3 A imunidade e institutos jurídicos semelhantes.....	17
1.2 FUNDAMENTOS.....	21
1.2.1 Interesse Social.....	21
1.2.1.1 Garantias e liberdades.....	26
1.2.1.2 Fomento e prestação de serviços.....	28
1.2.2 Função Social.....	32
1.2.2.1 Imparticularização.....	37
1.2.2.2 Particularização indireta.....	41
2 TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	44
2.1 DIFICULDADES CONCEITUAIS.....	44
2.1.1 Templos.....	44
2.1.1.1 Art. 150, IV, b: conceito jurídico.....	44
2.1.1.1.1 Divergência doutrinária.....	45
2.1.1.2 Art. 150, §4º: finalidades essenciais.....	46
2.1.1.2.1 Divergência doutrinária.....	48
2.1.1.3 Entendimento jurisprudencial: conciliação conceitual.....	52
2.1.2 Culto.....	55
2.1.2.1 Conceito jurídico.....	55
2.1.2.2 Pressuposto religioso.....	56
2.1.2.2.1 Conceito jurídico de religião	59
2.1.2.2.2 Liberdade de crença vs. Vazio conceitual: conseqüências práticas	60
2.2 DIFICULDADES DE APLICABILIDADE.....	63

2.2.1 Autoaplicabilidade: regra abstrata de aplicação imediata.....	63
2.2.2 Inobservância de requisitos objetivos: consequências.....	68
CONCLUSÃO.....	72
REFERÊNCIAS.....	74

INTRODUÇÃO

A imunidade tributária, na condição de dispositivo constitucional, logra pretensão última de assegurar o cumprimento dos valores ínsitos da Carta Constitucional, sobretudo no que concerne à sua carga axiológica de âmago eminentemente social, devendo, pois, ser interpretado à luz de seu fundamento social, e, por conseguinte, consoante a sistematicidade do ordenamento jurídico.

Tal aspiração, contudo, não condiz com a atual situação fática, motivo pelo qual tal matéria deve ser objeto de aprofundado estudo pelos juristas. Impende referir, a propósito, que a omissão do legislador constituinte ao apontar elementos objetivos hábeis a cercear o conteúdo semântico da norma imunizante, infirma o talante legislativo, na medida em que enseja o desvirtuamento da finalidade social, fulcro da norma.

Impõe-se, destarte, ante a existência desta insuficiência normativa, buscar guarida – com o escopo de precisar a incidência da norma imunizante – na construção doutrinária existente. Oportuno registrar, todavia, que trata-se de questão eivada em controvérsia, mormente em âmbito doutrinário. Outrossim, as teorias deste campo não logram êxito na resolução prática do problema, uma vez que, na sua maioria, imputam uma análise demasiadamente restrita ao objeto de estudo, evadindo-se, destarte, aos valores constitucionais.

Suscita-se, pois, uma abordagem mais ampla, pautada em uma interpretação sistemática do ponto em exame. Tal enfoque, entretanto, na medida em que amplia as possibilidades interpretativas, dificulta a extração de uma norma jurídica apta, na sua singularidade, à assegurar a efetiva consecução do bem social na aplicação prática do dispositivo. Tal quadro implica em uma segunda constatação: a interpretação extensiva ora proposta não pode vir dissociada de uma regulação infraconstitucional capaz de apontar elementos objetivos mínimos a balizar o intérprete na aplicação da norma.

Faz-se pertinente, portanto, a guisa de delimitar conceitualmente a incidência da vedação fiscal referente aos templos de qualquer culto, uma análise fracionada dos elementos que compõem o enunciado normativo, cotejando os efeitos e desdobramentos empíricos das interpretações possivelmente imputáveis ao

conceito, a fim de que se desenvolva um critério hermenêutico apto a conciliar a tutela social perseguida – uma vez inserido num ordenamento coeso e norteado pelo fim axiológico presente na Constituição – sem embargo, todavia, à sua efetiva aplicabilidade. Impõe-se, para tal, concomitantemente ao desenvolvimento de uma perspectiva hermenêutica adequada, a premência de racionalizar a alçada do dispositivo *sub examine*.

1 IMUNIDADE

1.1 Natureza Jurídica e conceito

1.1.1 Evolução Histórica

De início, a título de introdução e compreensão do instituto da imunidade, faz-se oportuna uma breve análise de sua evolução histórica. Percebe-se que, mormente em virtude das transformações do Estado, o termo foi empregado com conotações diversas ao longo da história, sendo concebido ora como autêntico privilégio, ora como garantia constitucional.¹

Historicamente, já no Império Romano constata-se a existência de instituto semelhante, o *immunitas*, que exonerava certas pessoas ou situações – templos religiosos e bens públicos – de contribuir com os *tributum* que sustentavam o Estado.² Contudo, ainda após o surgimento do Estado Feudal, inexistia uma imunidade propriamente dita, eis que tanto os nobres como a Igreja, constituíam-se em fontes autônomas de fiscalidade, não subordinados, portanto, ao poder real.³ Posteriormente, com a transferência do poder de tributar destes estamentos para o Rei, surge, no denominado Estado Fiscal, a imunidade tributária, concebida como forma de limitação do poder do monarca pela nobreza, na medida em que consistesse na absoluta impossibilidade de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja⁴.

É neste contexto, com a isenção tributária do clero e da nobreza, e, portanto, com o Estado custeado pelo povo, que se deu a Revolução Francesa no Século XVIII, deflagrando o surgimento do Estado Liberal e, conseqüentemente, ensejando uma certa democratização das imunidades, que deixa de ser um privilégio para se tornar uma garantia de exoneração fiscal de determinadas atividades sociais. Nesse

¹ SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 23 de setembro de 2012.

² PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 24 de setembro de 2012.

³ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 23 de setembro de 2012.

⁴ COELHO, Cláudio Carneiro. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro: COAD, 2003.

sentido, o Estado Fiscal diferencia-se do nascente Estado Patrimonial, na medida em que a imunidade “deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo”.⁵ Com efeito, o surgimento do liberalismo econômico modifica o caráter de privilégio da imunidade, concebendo-a, no cerne do movimento democrático, como garantia constitucional direcionada às instituições que visam contribuir com o bem-estar social.⁶

Insta, contudo, registrar, que a atual noção de imunidade tributária, como fenômeno jurídico do Estado Moderno, surge nos Estados Unidos, como corolário do sistema federativo do Estado. Identifica-se, pois, com base jurisprudencial norte-americana acerca da imunidade recíproca, no célebre caso *McCulloch versus Maryland*. No julgado, o juiz John Marshall, da Suprema Corte Americana, diante da criação, pelos estados norte-americanos, de impostos estaduais sobre o Banco dos Estados Unidos, pertencente à União, decidiu pela não tributação desta última pelos Estados, reafirmando os princípios básicos do federalismo.⁷

No Brasil, a Constituição do Império de 1824, em que pese trazer norma referente à religião do Estado, instituindo a religião católica como oficial, omite-se em relação às imunidades tributárias.⁸ Contudo, com a proclamação da República e, conseqüentemente, a instauração do regime federativo, fixam-se, no texto constitucional de 1891, regras e princípios jurídicos do Estado de Direito de âmbito tributário, dentre os quais, as hipóteses de imunidade⁹, limitando-se, todavia – malgrado expressa separação do Estado e religião –, às imunidades recíprocas, exemplo seguido pela Constituição de 1946. A Carta de 1969, porém, inova ao conceder imunidade fiscal aos templos de qualquer culto, dispositivo copiado, quase

⁵ TORRES, Ricardo Lobo *apud* COELHO, Cláudio Carneiro. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro: COAD, 2003.

⁶ TINTE, Evertto Paulo. **Imunidade tributária dos templos**. Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos-pdf/imunidade-tributaria-templos/imunidade-tributaria-templos.pdf>>. Acesso em 23 de setembro de 2012.

⁷ MEIRA, Kildare Araujo. **Imunidade tributária: conceito axiológico e constatação da natureza intrínseca de cláusula pétrea do instituto, nos termos da Constituição de 1988**. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/4339011/2/ANTECEDENTES-HISTORICOS>>. Acesso em 24 de setembro de 2012.

⁸ TINTE, *op. cit.*

⁹ MOTA, Aline Laranjeira. **Imunidade tributária dos templos: um dispositivo constitucional ainda violado**. Disponível em: <http://www.esmal.tjal.jus.br/arquivosPublicacoes/2008-12-05_imunidadetributariadostemplos.pdf>. Acesso em 23 de setembro de 2012.

que *ipsis litteris* no seu enunciado, pela Constituição atual, conforme consta no artigo 150, VI, b, §4º.

Registra-se, contudo, que o vocábulo imunidade não figura expressamente na atual Constituição Federal. A propósito, a Magna Carta cinge-se às expressões “é vedado”, no artigo 150, “é isento”, no artigo 195 e “não incidirá” nos demais dispositivos. Trata-se, pois, de conceito cunhado pela doutrina, com fulcro na teoria geral do direito e, especialmente, no direito tributário. A investigação acerca do conceito de imunidade nos permite, já num primeiro momento, tecer duas constatações: a imunidade configura a impossibilidade de exigência fiscal relativamente a determinadas pessoas, bens e situações específicas; tal instituto tem assento constitucional.

Neste contexto, por ser termo oriundo de construção doutrinária, sua interpretação enseja uma variada possibilidade de abordagens, fato que traduz-se nas diversas teorias conceituais existentes. É imprescindível, pois, destacar, a título de uma adequada compreensão do trabalho, o prisma doutrinário utilizado no emprego do termo imunidade, objeto da análise textual. Consigna-se, todavia, que a preferência conceitual do texto não elide as demais teorias, tendo em vista que a proposta do estudo não logra pretensão de esgotá-las, em virtude de sua amplitude.

1.1.2 Linhas conceituais

O poder de tributar do Estado é faculdade atribuída pelo artigo 145 da Constituição Federal de 1988:¹⁰

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§2.º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

[sem grifo no original]

Observa-se, todavia, que a competência outorgada pela Magna Carta é delimitada pela partilha entre os entes políticos da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), conforme os balizamentos prescritos na própria Constituição. Tradicionalmente, tais balizamentos – conforme a clássica obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, do mestre Aliomar Baleeiro –, são compreendidos como limitações ao poder de tributar, figurando inclusive como objeto de seção específica na Constituição (nos artigos 150 a 152), no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional:¹¹

Seção II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

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.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 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.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

Art. 151. **É vedado à União:**

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. **É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios** estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

[sem grifo no original]

As limitações, assim concebidas, dividem-se em princípios e imunidades, estas últimas observadas dentro e fora do texto constitucional, uma vez que não são esgotadas pela Constituição. Nesse sentido, as imunidades, compreendidas como limitações, manifestam-se mediante novos tipos normativos, tais como Lei Complementar e Resolução do Senado, aptos a impor limites (quantitativos, alíquotas, harmonia formal, etc.) ao exercício do poder de tributar.

Entretanto, cumpre destacar entendimento diverso,¹² segundo o qual

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 190-191.

[...] a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto que a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.

Neste sentido, tal posição diverge do tradicional conceito de imunidade de Aliomar Baleeiro, que as concebe como “vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjéctiva) ou certos bens (objectiva) e, as vezes, uns e outras”.

Com efeito, conforme ensina Luciano Amaro¹³, “não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente”. O contrário implica na suposição de dois instantes cronologicamente distintos: primeiro, a outorga de prerrogativas de inovar, com a instituição de competência das entidades para, posteriormente, introduzir-se, através do recurso da imunidade, preceitos limitadores. Consigna-se, portanto, a impossibilidade de se traduzir a imunidade na vedação ou limitação ao poder de tributar, uma vez que esta atua no plano da definição da competência, estabelecendo justamente a inexistência do poder de tributar.

A limitação do exercício do poder de tributar, por sua vez, é objeto da isenção – conforme veremos adiante –, que possibilita a exclusão do poder (pressupondo, pois, a competência), em razão de norma isentiva.¹⁴ Impõe-se, a partir daí, a natureza eminentemente constitucional das imunidades, haja vista trabalharem no campo da instituição de competências. Alternativamente, se consideradas como limitações, logram produzir efeitos mediante normas infraconstitucionais, como mencionado alhures.

Entende-se, portanto, insuficiente o tradicional conceito do mestre Aliomar Baleeiro para definir imunidade, uma vez que congregam-se, nas limitações ao poder tributante, juntamente com as imunidades, os demais princípios tributários, tais como o princípio da legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco, todos igualmente hábeis a limitar o poder de tributar. Concebe-se, portanto, a imunidade tributária, como o conjunto de regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios.¹⁵

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 107

¹⁴ *Ibidem*, p.152

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 192.

Outrossim, parte da doutrina define imunidade como competência tributária em sentido negativo, prevista como direito subjetivo público concedido à certas instituições e situações que, em razão de sua ligação à uma atividade de relevante interesse social para a coletividade, gozam de proteção legislativa que exclui o poder de tributar do Estado¹⁶. Conforme COSTA¹⁷, a imunidade tributária é a

[...] exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais que confere direito público subjetivo à certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Tal entendimento, contudo, não merece igualmente prosperar, pois a imunidade, conforme fundamentado supra, não logra exonerar do fisco pessoas ou situações. AVILA¹⁸ aduz que a competência é obtida “por meio da circunscrição desse poder (estatal) aos fatos descritos nas hipóteses constitucionalmente traçadas. Fora desse âmbito o poder estatal inexistente”. A partir disto, podemos compreender a imunidade como instituto constitucional hábil à demarcação do campo de competência tributária, servindo, ao apontar suas hipóteses de inexistência, como instrumento concorrente de instituição do poder de tributar. Neste sentido, não é adequada a definição de competência negativa, pois não é competência, é o instrumento que a define. Pode-se, no máximo, falar em regra instituidora de incompetência, pois, definindo-se a inexistência de competência dos entes tributantes – isto é, sua incompetência –, define-se indiretamente a competência.

Relativamente às suas características, pode-se dividir as imunidades em subjetivas, isto é, definidas em função das condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais tributáveis, e objetivas, compreendidas naquelas cuja identificação se da em virtude do objeto ou da situação objetiva que, em razão de

¹⁶ MEIRA, Kildare Araujo. **Imunidade tributária: conceito axiológico e constatação da natureza intrínseca de cláusula pétrea do instituto, nos termos da Constituição de 1988**. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/4339011/2/ANTECEDENTES-HISTORICOS>>. Acesso em 24 de setembro de 2012.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. Dialética – São Paulo: 2011, p. 53.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 601

alguma especificidade, escapa a regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade.¹⁹

Ademais, não se pode olvidar que, muito embora haja entendimento diverso, cabe interpretar a imunidade constitucional – mormente pela sua inserção no campo tributário – consoante a sua literalidade, ou seja, como exceção tributária relativa apenas à espécie não-vinculada, a saber, os impostos.

Registra-se, por fim, que é mister a existência de limites – definidos após a instituição das competências – ao poder do Estado de tributar, a fim de impedir seu exercício absoluto e arbitrário, observados através do desenvolvimento de mecanismos assecuratórios, com o intuito de coibir eventual abuso estatal frente aos contribuintes. O direito tributário, portanto, norteia-se e estabelece suas diretrizes nesse sentido, ensejando o surgimento de inúmeros dispositivos de segurança, a fim de cercear o exercício do poder fiscal do Estado, tais quais o princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da vedação de confisco, etc. Todavia tais dispositivos atuam num segundo momento, cerceando o exercício do poder já instituído através da norma de competência, ao passo que a imunidade delimita a configuração da própria competência²⁰.

Por último, cumpre elucidar, em meio a outras tantas posições divergentes,²¹ a ausência de pretensão, conforme narrado alhures, de debater acerca do mérito do conceito, limitando-se a exposição supra, a esclarecer o ponto de partida utilizado no desenvolvimento do estudo, para adequada compreensão da ideia central no decorrer do texto. Assim, inobstante as opiniões dos respeitáveis juristas mencionados, o contraponto em face do conceito doutrinário tradicional visa apenas ressaltar o entendimento adotado.

1.1.3 A imunidade e institutos jurídicos semelhantes

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 152

²⁰ Entretanto, se considerados como desdobramentos dos princípios constitucionais, pode-se elencar os princípios tributários como elementos aptos a interpretar e descobrir a incidência e alcance da própria norma imunizante, auxiliando, neste sentido, na construção da própria norma instituidora de competência.

²¹ No sentido da insuficiência da caracterização da natureza jurídica da imunidade como limitação ao poder de tributar, ver COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 33-36

Da natureza do instituto da imunidade tributária decorrem algumas características peculiares, que, vez ou outra, ensejam confusão face à institutos de natureza semelhante, porém diversa. Com efeito, há uma grande gama de institutos que levam ao mesmo resultado: o não pagamento de tributos. Entre eles, destacam-se a imunidade, isenção, anistia, alíquota zero, remissão de tributos e não-incidência.

Contudo, os mais frequentemente confundidas são as figuras da imunidade, isenção e não-incidência. Cumpre, portanto, discorrer, de maneira sucinta, acerca desses dispositivos tributários comumente associados, traçando, a fim de distingui-los, um paralelo entre os três, ressaltando suas peculiaridades, bem como os pontos aproximativos e similitudes.

A propósito, a fim de bem entender as características que diferenciam os dispositivos sob exame, cabe, inicialmente, destacar os limites conceituais ora apresentados. Conforme mencionado supra, a imunidade tributária é percebida como instrumento delineador da competência, ao passo que a isenção é identificada como instrumento limitador do poder de tributar provido aos entes através das normas de competência, previamente estabelecidas. Com efeito, a isenção é aferida num segundo momento, exteriorizando-se como regra isentiva que afasta o exercício do poder tributante, já concedido *a priori*. Conforme ensina AMARO²², “basicamente, a diferença entre imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.

Igualmente assevera CARVALHO²³ que

[...] o preceito de imunidade exerce função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo.

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006, p. 152

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 206

Com efeito, “Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional”.²⁴

Posto isso, observa-se outra característica que difere os dois dispositivos: a isenção é norma de caráter legal, enquanto a imunidade possui status constitucional. Assim, postas as situações passíveis de tributação e impostos os respectivos tributos, entra em cena a isenção que, através de normas infraconstitucionais, seleciona e exclui do alcance do poder tributante determinados sujeitos em contextos específicos.

No que tange ao exato conceito de isenção, por outro lado, também há espaço para controvérsia em âmbito doutrinário. Embora comumente – e adequadamente, ao nosso ver – definido, a partir do conceito de Rui Barbosa Nogueira, como “dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido”, parte da doutrina classifica a isenção como hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, das normas obrigacionais tributárias, obstando, portanto, o próprio nascimento da obrigação tributária.²⁵

Como visto, há grande divergência na conceituação dessas três realidades normativas, malgrado possuírem natureza diversas. Simplificadamente, pode-se resumir da seguinte maneira: a imunidade é uma declaração constitucional de inexistência do poder tributante (ex: tributos sobre sentimentos); a não-incidência, por sua vez, ocorre num segundo momento, no qual já há competência preestabelecida e, portanto, poder tributante, que, no entanto, não incide, restando inerte, devido a ausência de lei instituidora (ex: imposto sobre grandes fortunas); por fim, entende-se por isenção, a realidade normativa na qual há poder de tributar, regulado por lei (incidente, portanto), mas, num terceiro momento, impedido de lograr efeitos na sua plenitude, em virtude de exclusão ou limitação legal do seu exercício (ex: benefícios fiscais). Outrossim, atenta-se para o fato de que, na imunidade, não há liberdade alguma, porquanto norma constitucional de competência; na não-incidência, há liberdade de ação do ente tributante competente, condicionada à lei complementar instituidora; na isenção, impera a liberdade do legislador, ao editar leis ordinárias, com o intuito de limitar o exercício do poder de tributar.

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. p. 149.

²⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 256

Em outras palavras, temos uma situação na qual a constituição determina poder de tributar, determinando igualmente a inexistência de poder de tributar, falando-se, pois, em imunidade. Uma vez determinado o poder, a lei vai determinar a sua incidência e o que estiver fora será a não-incidência; há, portanto, poder de tributação, não exercido por ausência de lei que o regulamente. Posteriormente, é editada lei determinando situações que não vão ensejar o pagamento de determinados tributos, já instituídos, ou seja, há poder de tributar sobre essas situações e está instituído por lei, mas o legislador faz ressalvas, observando-se, portanto, a isenção.

Note-se que a controvérsia doutrinária é oriunda do vazio conceitual legal, uma vez que a própria constituição utiliza-se de termo tecnicamente incorreto quando versa, no Art. 195, §7º, que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendem às exigências estabelecidas em lei”, originando controvérsias acerca da natureza do dispositivo. A propósito, já posicionou-se o Supremo Tribunal Federal (STF), nesse sentido:²⁶

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 22191/DF**, Relator: Min. Celso de Mello, DJ de 19/12/2006

Entende, desta forma, o STF, tratar-se de imunidade, não devendo-se atentar exclusivamente ao nome, mas sim à natureza do instituto jurídico. Conclui-se, pois, tratarem-se de dispositivos jurídicos de natureza totalmente diversa, o qual devem ser identificados conforme a função que exercem e não exclusivamente conforme à nomenclatura ou aos seus resultados, ainda que ensejem conseqüências práticas semelhantes. Resta, portanto, fortemente caracterizada a natureza jurídica do instituto da imunidade tributária, não devendo esta ser confundida com realidades normativas diversas.

1.2 Fundamentos

1.2.1 Interesse Social

Primeiramente, cumpre registrar, relativamente a imunidade tributária, que não há pretensão, no presente estudo, de universalizar seu fundamento. Há inúmeras variáveis que condicionam o surgimento de normas e dispositivos jurídicos, que remontam às mais variadas causas e razões tais como motivos ético-filosóficos, culturais, políticos, econômicos, jurídicos, sociais, entre outros. Não pretende-se, portanto, encontrar um fundamento único e absoluto para o dispositivo ora sob exame, apenas discorrer sobre alguns aspectos sociais determinantes e que, certamente, influenciaram no surgimento desta realidade jurídica que é a imunidade tributária.

A figura da imunidade tributária, como mencionado alhures, logra conceder, no campo tributário, imunidade a determinadas pessoas, entes, órgãos e situações, objetivando, através da dispensa do pagamento de tributos, a desoneração fiscal destes sujeitos. Trata-se, pois, de direito público subjetivo concedido pela Constituição.²⁷ O legislador constituinte, contudo, não dispõe de arbitrariedade ao elencar os sujeitos e situações reguladas pela norma imunizante. Observa-se, portanto, a existência de interesses superiores ao do legislador, os quais, estes sim, encontram-se aptos a fundamentar e legitimar a necessidade e a existência do

²⁷ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 06 de novembro de 2012.

dispositivo imunizante, balizando e norteando, desta forma, o legislador na escolha dos sujeitos e situações que virão a ser regulados. Com efeito, tal interesse compreende as necessidades da própria sociedade, que, no caso concreto, interessa-se pela desoneração fiscal de determinados entes em determinadas situações. É, portanto, o interesse social que vai legitimar e definir o parâmetro utilizado na escolha dos beneficiários da imunidade.

Neste sentido, assevera IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:²⁸

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária de poder público, utilizando-se de mecanismo ofertados pelo Direito. **Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo**, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.

[sem grifo no original]

O interesse social referido pode ser entendido como a vontade social expressa na norma maior²⁹, isto é, na Constituição, que, na condição de lei máxima do ordenamento jurídico, cumpre uma dupla função: é instrumento de ordem, na medida em que atua para garantir as conquistas passadas obtidas pela sociedade, conferindo estabilidade a determinados direitos e instituições; é mecanismo de progresso social, ao estabelecer um programa ou linha de direção para o futuro. Há assim uma relação de continuidade-mudança garantida pela Constituição, o que faz com que seja ela concebida como garantia do existente e, concomitantemente, programa ou linha de direção para o futuro.³⁰

Posto isso, pode-se afirmar que a Constituição funciona como eixo central do ordenamento jurídico, porquanto reúne as disposições fundamentais e estabelece parâmetros para produção de outras normas, bem como para sua interpretação, os quais devem ser realizados de maneira harmônica e sistemática, consoante os valores que servem de norte. Neste sentido, seu conteúdo congrega os valores sociais já conquistados, que se deseja garantir e os valores sociais objetivados, que

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. (Pesquisas tributárias, Nova série, 4). p. 31-32.

²⁹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional: Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo**. 14ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2008, p. 261

³⁰ *Ibidem*, p. 280

se deseja implementar. Trata-se, pois, de um conjunto de valores ordenados e exteriorizados mediante norma jurídica, que traduz o espírito da época e lugar em que está inserido. CARVALHO³¹ fala de uma ordem axiológica da Constituição, encarada como uma estrutura que reúne um conjunto de fenômenos sociais que portam valores intrínsecos nos domínios jurídico e político, sendo, por isso mesmo, fonte de normas. Dessa forma, a essência da Constituição, ou seja, os valores que a compõem e regem, é resultado direto do interesse social observado no momento de sua outorga.

Neste contexto, registra-se o entendimento de Hans Kelsen³², segundo o qual, a Magna Carta deve ser entendida como norma fundamental hipotética e norma positiva suprema, cujo objetivo é amparar e servir de fundamento de validade ao ordenamento jurídico que a suporta. Desta forma, tal ordenamento deve ser compreendido de maneira sistemática, como um verdadeiro sistema normativo hierarquizado, de modo que a edição e interpretação das normas jurídicas que o compõem devem seguir em conformidade e harmonia com as demais normas, objetivando, como fim último, a concretização dos valores constitucionalmente assegurados.

Partindo desse pressuposto – a saber, o de que a Carta Constitucional é o conjunto de valores sociais de dada sociedade, os quais norteiam a aplicação, entendimento e funcionamento de todo o ordenamento jurídico, objetivando, desta forma, tutelar o interesse social –, é que devemos compreender a necessidade da existência da norma de imunidade. Destarte, a imunidade tributária não somente ampara-se e fundamenta-se no interesse social – conforme mencionado supra –, como também encontra nele a sua própria função, pois, na medida em que está inserida dentro de um ordenamento cujo fim último é assegurar os valores constitucionais garantidos, logra, igualmente, pretensão de garantir o interesse social que a embasa.

A incorporação dos valores sociais encontrados na sociedade ao ordenamento jurídico pátrio ocorre, conforme o avançar do tempo, de forma lenta e gradual, mormente através da positivação dos direitos fundamentais na condição de

³¹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional: Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo**. 14ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2008, p. 265.

³² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7ª edição. São Paulo: Livraria Martins Fontes Editora, 2006, p. 222

cláusulas pétreas, passando de meros valores sociais a imposições legais, constitucionalmente asseguradas. Com a modificação estrutural da sociedade e, conseqüentemente, destes valores, surge uma nova gama de direitos, os quais são igualmente implementados mediante a norma fundamental. Desta forma, a Carta garante os valores anteriormente consagrados e insere no mundo jurídico valores novos, finalizando o ciclo que consolida o binômio ordem-progresso social, elementos inerentes à natureza Constituição.

Assim, cabe, no que tange aos valores sociais tutelados pela Constituição e positivados através dos direitos fundamentais, distinguir, grosso modo, os três grandes grupos, tradicionalmente apontados pela doutrina, cunhados conforme a época de seu surgimento e a função a que se propõem. Os direitos fundamentais de primeira geração, igualmente denominados direitos de liberdade, surgem como produto do pensamento liberal-burguês dos séculos XVII, XVIII e XIX, de cunho individualista e consistem, basicamente, em direitos do indivíduo frente ao Estado, ou seja, direitos de defesa contra a ingerência estatal, por isso também chamados de direitos negativos³³, porquanto sua natureza de direitos de abstenção estatal. Os direitos fundamentais de segunda geração, a seu turno, originários no decorrer do século XIX, consistem em direitos sociais, isto é, direitos individuais à prestação de serviços sociais básicos, atribuindo ao Estado comportamento ativo na realização da justiça social. Por fim, os direitos de terceira geração norteiam-se pela idéia de fraternidade, abrangendo direitos difusos e coletivos.

Neste contexto, pode-se afirmar que

[...] a justificativa para a existência de normas imunizantes está ligada a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com o escopo de garantir as liberdades individuais via exoneração de tributos para não embaraçar a existência de direitos socialmente relevantes³⁴.

Com efeito, esses valores sociais transfigurados em direitos fundamentais, mormente os de primeira e de segunda geração, externalizam um interesse transcendente ao legislador, um interesse que emana da sociedade e que serve de

³³ MARRONI, Fernanda. **Quais são as dimensões dos direitos fundamentais?**. Disponível em: <http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=2011062115424915&mode=print>. Acesso em 06 de novembro de 2012.

³⁴ PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 15 de novembro de 2012.

fundamento para a existência do instituto da imunidade, bem como para a sua concessão. Neste sentido, pode-se afirmar que, embora contemple alguns sujeitos específicos, a imunidade logra pretensão de assegurar os valores constitucionais, figurando, entre outras funções, como instrumento previsto pela Constituição para fazer valer alguns valores por ela tutelados.

Tal entendimento encontra guarida na doutrina³⁵:

[...] os princípios mais valorosos insertos na Constituição, tais como a segurança jurídica, a justiça e o bem comum, relacionados aos direitos fundamentais, estão presentes essencialmente na imunidade tributária, cuja natureza é extrafiscal. As imunidades tributárias são normas de proteção de outros direitos fundamentais e constituem, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos e firmam-se com o teor do art. XIX da Declaração Universal dos Direitos Humanos assim disposto³⁶: "Toda pessoa tem direito à liberdade de opinião e expressão; este direito inclui a liberdade de, sem interferências, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e idéias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras.

Cumpra, todavia, observar, que a interpretação sistemática do ordenamento jurídico – com ênfase na Constituição como topo da pirâmide e norte valorativo – adotada na análise textual e da qual se extrai o fundamento defendido para melhor aplicação do dispositivo da imunidade tributária, não pressupõe a concordância e, conseqüentemente, a defesa de tal visão pré-existente no ordenamento jurídico pátrio. Neste sentido, parte-se de uma realidade atualmente existente, isto é, o fortalecimento, desde 1988, do papel da Constituição no âmbito da aplicação do direito ordinário – fenômeno conhecido como Neoconstitucionalismo³⁷ – para apontar uma aplicação mais adequada, em relação aos valores atuais, do instituto da imunidade.

Posto isso, passa-se a análise específica dos direitos fundamentais, positivados como valores supremos na Constituição, que amparam e resguardam a aplicação da norma de imunidade tributária.

³⁵ PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 15 de novembro de 2012.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. Dialética – São Paulo: 2011, p. 85.

³⁷ Para uma análise mais aprofundada acerca dos prós e contras desse fenômeno observado no direito brasileiro, recomenda-se a leitura do brilhante artigo “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência” do Prof. Humberto Ávila, disponível em: <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/836/595>.

1.2.1.1 Garantias e liberdades

A necessidade de imunizar certos sujeitos da tributação tem fulcro, inicialmente, nos direitos fundamentais de primeira geração, a saber, nas garantias e nas liberdades constitucionais. A propósito, percebe-se que tal instituto surgiu com o fito de proteger valores maiores contidos em princípios constitucionais, como o da livre divulgação de ideias, de conhecimentos, de proteção da cultura e da propagação da religião.³⁸ Conforme SOUZA³⁹, as normas de impedimento da competência tributária voltam-se para a liberdade de expressão, o acesso à cultura e à liberdade religiosa.

Assim, não há dúvidas que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos⁴⁰. Com efeito, conforme o Art. 19, I⁴¹:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – 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;

[sem grifo no original]

Outrossim, é garantida a inviolabilidade de crença, inserida no texto constitucional com previsão no Art. 5, VI:⁴²

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI – **é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos** e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias

³⁸ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 15 de novembro de 2012.

³⁹ Ibidem.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

⁴² Ibidem.

[sem grifo no original]

Resta demonstrado, portanto, que, para o exercício pleno do direito de liberdade religiosa, o ideal é a existência de um cenário no qual não haja embaraço algum de qualquer natureza que iniba ou dificulte de algum modo a congregação e a manifestação das liberdades garantidas. Somam-se a esses, igualmente, os direitos de liberdade de expressão de pensamento, prevista no Art. 5, IV, liberdade de expressão de atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, prevista no Art. 5, IX, liberdade de reunião, prevista no Art. 5, XVI, liberdade de associação, prevista no Art. 5, XVII, entre outros. Conforme CARVALHO⁴³, a imunidade dos templos de qualquer culto trata da reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa, que a Constituição prestigia no art. 5º, VI a VIII. Nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo cidadão. E entendeu o constituinte de eximi-lo também do ônus representado pela exigência de impostos (Art. 150, VI, b). Assim, a imposição de impostos às igrejas e cultos poderia vir a representar um embaraço ao exercício de suas atividades institucionais.⁴⁴

Desta forma, ao prever dispositivo constitucional que dispensa o pagamento de impostos às associações ou entes que promovam ideais religiosos e culturais, o legislador constituinte o faz amparado num interesse social, qual seja, o de assegurar o amplo exercício dos direitos de garantia de liberdade (direitos fundamentais de primeira geração) positivados na Constituição Federal. Isto porque, conforme dito, a edição e a interpretação de normas, bem como o ordenamento jurídico como um todo, deve pautar-se pela Carta Magna, mais especificamente em conformidade com os valores e princípios constitucionais.

Diante deste contexto, é imprescindível a observância, pelos poderes constituídos, da garantia constitucional da imunidade outorgada pela Constituição Federal de 1988 aos templos de qualquer culto, como forma de respeito à liberdade de crença e de culto.⁴⁵ Conclui-se, destarte, que a necessidade da norma de imunidade remonta ao interesse social positivado constitucionalmente em forma de

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 208.

⁴⁴ JUNIOR, Aloísio Cristovam dos Santos. **A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007, p.179.

⁴⁵ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 15 de novembro de 2012.

princípio garantidor de liberdade, tendo como função inerente contribuir para a aplicação desses valores fundamentais.

1.2.1.2 Fomento e prestação de serviços

Cumprido salientar que o fundamento da imunidade não reside unicamente no interesse social à observância dos direitos fundamentais de liberdade, o qual cinge-se a explicar o fenômeno apenas parcialmente. A propósito, faz-se mister destacar a possibilidade de abordar a imunidade com fulcro em interesse social diverso: os direitos fundamentais de segunda geração, também denominados de direitos fundamentais à prestação de serviços.

Parte da doutrina identifica, relativamente a imunidade concedida às instituições de educação e as entidades de assistência social lato sensu – compreendida, entre elas, as instituições religiosas, mormente pelo seu papel nas comunidades em que oferece serviços –, a natureza ontológica da imunidade como causa da concessão. Teria, pois, a imunidade, como fundamento último da sua concessão, a essência da instituição, sendo, desta forma, concedida em virtude da atividade-fim desenvolvida pelo sujeito beneficiado.

Neste sentido, comenta PERES:⁴⁶

No dizer de Costa⁴⁷ as imunidades ontológicas são reconhecidas de jure como resultado de um princípio constitucional, tendo a isonomia em suas variadas manifestações a ligação que identifica as imunidades de natureza ontológica. Seja diante do princípio da capacidade contributiva ou, com efeito, do princípio da autonomia das pessoas políticas.

A professora Derzi⁴⁸ ensina que é imunidade ontológica a conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. A imunidade é decorrente do relevante serviço público prestado e a ausência de capacidade contributiva de tais instituições, pois devem canalizar seus recursos para a atividade fim.

Também a mestra Costa⁴⁹ comunga da mesma idéia, acrescentando que pode ter o ente beneficiado capacidade econômica, mas não ter capacidade contributiva.

⁴⁶ PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 16 de novembro de 2012.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. Dialética - São Paulo: 2001, p. 130

⁴⁸ DERZI, Misabel. *RD*Tributário 62/71.

⁴⁹ COSTA *op. Cit.* p. 131

Desta forma, observa-se, na mesma direção das renomadas autoras mencionadas, que a capacidade contributiva não relaciona-se diretamente à capacidade econômica. Assim, as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos voltam suas atividades para o atendimento de serviço público de alto alcance e relevo social, de modo que, ainda que sua renda e patrimônio tenham valores pecuniários consideráveis do ponto de vista econômico, não observa-se, no caso concreto, a capacidade contributiva, uma vez que devem ser considerados, para efeito das imunidades tributárias, o papel de caráter público desempenhado por tais instituições beneficiadas.⁵⁰

Neste contexto insere-se a ideia de que o interesse social é determinante para configuração de situação passível de imunidade. No caso, a imunidade conferida as instituições supra citadas (como especial foco para os templos de qualquer culto, também denominados de organizações religiosas, uma vez que constituem o cerne do presente trabalho) faz-se necessária, haja vista a relevância das atividades que as mesmas atuam em face do interesse coletivo, merecendo, assim, a proteção e o incentivo por parte do Estado que a Constituição Federal da República de 1988 lhes conferiu.⁵¹

A propósito, Ives Gandra da Silva Martins define que instituição de assistência social ou instituição de educação é “toda organização de pessoas, criada com a finalidade de, ao lado do estado, prestar assistência aos necessitados em atendimento aos seus objetivos sociais”.

E continua:⁵²

É aberta à comunidade, sendo seus resultados financeiros revertidos totalmente aos fins instituídos, de modo a realizar finalidades públicas. Deve ser entendida, em sentido amplo, como abrangente de qualquer espécie de forma jurídica de que venha a revestir-se a organização. O que importa, quanto às suas finalidades, é que ela atenda ao interesse coletivo, suprimindo ou complementando atividades próprias do Estado.

⁵⁰ PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa/>>. Acesso em 16 de novembro de 2012.

⁵¹ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 16 de novembro de 2012.

⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Opinião legal - Imunidade tributária das instituições de assistência social à luz da constituição federal**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 38, p. 108-123, nov. 1998, p. 122.

[sem grifo no original]

Atenta-se, deste modo, ao fato de que os motivos que levam o legislador a conceder imunidade de tributos são os de que as pessoas jurídicas beneficiárias de tais renúncias fiscais estarão promovendo atividades de interesse da sociedade como um todo.⁵³ O Estado, ao não ser capaz de atuar de forma ampla e plena na garantia dos direitos fundamentais de segunda geração, ou seja, na prestação dos serviços sociais básicos tais como educação, saúde, moradia, alimentação, entre outros, concede imunidade tributária às entidades educacionais e de assistência social como instrumento fundamental para realização de tais direitos. Com efeito, ao desonerar tais instituições, facilita-se o exercício de sua atividade, qual seja, prestar serviço educacional e social básico garantido pelo Estado como direito fundamental de segunda geração constitucionalmente positivado.

Especificamente no caso dos templos religiosos, tal desoneração é de grande valia, na medida em que permite uma maior amplitude na sua atuação de prestação social de serviços. A propósito,

[...] fazendo um exame interpretativo do texto constitucional, pode-se constatar que tanto a intenção do legislador constituinte originário, quanto o objetivo da própria Constituição Federal foi, principalmente, assegurar que os impostos, em razão de seus efeitos econômicos, não desfalquem o patrimônio, nem contribua a diminuir a eficácia dos serviços das organizações religiosas, não instituindo impostos, assim, aos templos de qualquer culto.⁵⁴

Isto porque, conforme previsto na própria Constituição, para garantia e observância de tais objetivos, deve-se fomentar e promover situações que permitam um esforço integrado do Estado com as entidades sociais⁵⁵:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, **será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade**, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

[sem grifo no original]

⁵³ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 16 de novembro de 2012.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

Assim, malgrado tratem-se de princípios constitucionais de eficácia limitada, dificilmente realizáveis na sua plenitude, não pode, o poder público, quedar inerte diante da ausência de recursos para proporcionar sua efetiva garantia. É, portanto, seu dever, zelar para com o cumprimento de tais direitos, constitucionalmente impostos, e agir no sentido de maximizar a sua incidência, mesmo que para tanto seja necessária sua atuação indireta, através de medidas secundárias, como a previsão de imunidade fiscal às instituições sociais e de educação a fim de que possam elas suprir, de maneira complementar, a prestação social de serviços no qual o Estado é deficiente.

Neste sentido, a Constituição fomenta as atividades não lucrativas ligadas à realização dos direitos sociais por ela garantidos, ainda que exercidas por instituições privadas, conforme bem elucidado por PERES:⁵⁶

A Constituição Federal declarou imunes a impostos as entidades de assistência social porque estas auxiliam o Estado na consecução do bem comum, executando atribuições típicas do Estado, como é o caso das Santas Casas que prestam serviços médicos e hospitais de forma gratuita a pessoas carentes.

Portanto, não tendo fins lucrativos não poderiam ser tituladas por meio de impostos, como dispõe o art. 145, § 1º, da CF, visto serem desprovidas de capacidade contributiva e por isso justo é que tais instituições gozem de imunidade relativa a IR, ISS, IPTU, II, etc.

Incluem-se também no rol das instituições assistenciais exoneradas de impostos as entidades fechadas e de previdência privada, denominadas fundos de pensão.

Ressalte-se que a Lei 9.732/98 impõe novas exigências para o gozo da imunidade às contribuições previdenciárias também das demais entidades assistenciais e, como versado em linhas pretéritas, patentes é a inconstitucionalidade desta norma.

Conclui-se, assim, que a imprescindibilidade das atividades ora comentadas legítima, em razão de interesse social maior, a concessão de imunidade tributária a determinadas entidades, porquanto colaboram para a garantia constitucional de direitos fundamentais de prestação, também denominados de segunda geração, que, por terem eficácia limitada, não se esgotam pela atuação do Estado.

A realidade da imunidade, assim, fundamenta-se, como consignado supra, em uma série de motivos, uma vez que tal figura é resultado de uma evolução histórica

⁵⁶ PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 16 de novembro de 2012.

e social, sujeita, pois, a inúmeras variáveis que moldaram a necessidade de sua existência. Dentre elas, apontou-se, assim, os fundamentos de ordem social, os quais, igualmente, não se esgotam nos que acabamos de discorrer, pois, como mencionado alhures, especialmente no que tange às instituições religiosas, objeto do presente estudo, a realidade da imunidade fundamenta-se igualmente nos princípios e direitos de liberdade e manifestação de pensamento e credo, que, idealmente, para seu exercício pleno e sem embaraços, enseja a dispensa do pagamento de impostos, sob pena de seu parcial cerceamento.

1.2.2 Função Social

Como vimos, a imunidade tributária não decorre de mero arbítrio do legislador, de modo que a imposição de tal dispositivo em benefício de determinados sujeitos na Carta Constitucional não se confunde com os seus interesses próprios, sejam pessoais ou partidários. Não é o interesse político que fundamenta a sua existência e sim o interesse público e social, mais especificamente, o interesse social último, que embasa e norteia o ordenamento jurídico como um todo (uma vez que é valor último da própria Constituição Federal, bem como parâmetro para a sua aplicação), ou seja, os valores sociais máximos positivados sob forma de direitos fundamentais.

Porém, a prestação de atividades de natureza social e educacional por instituições privadas traz alguns problemas no que tange aos seus limites. Ao desonerar determinadas instituições, dispensando-as do pagamento de tributos, o Estado o faz, como já vimos, com o fundamento em um interesse social maior, a saber, a promoção dos direitos sociais à educação, saúde, cultura, etc. Contudo, é difícil mensurar, no caso concreto, até que ponto a dispensa de pagamentos efetivamente reverte-se em favor da sociedade – na medida em que desonera a instituição e a proporciona uma possibilidade maior de realizar sua atividade fim – e até que ponto passa a favorecer a instituição de per si.

No que diz respeito às instituições religiosas, ressalta-se, a problemática é mais dificilmente verificada, mormente em virtude da natureza da entidade, o que não significa, obviamente, a sua inexistência em determinadas situações. Por tratar-

se de instituição custeada por doações, via de regra, dificilmente há lucro na realização de suas atividades, pois a importância arrecadada geralmente é empregada, na prática, na manutenção das atividades a que se propõe e, quando muito, repassada para entidades assistenciais conveniadas ou, quando trata-se de doação em víveres ou in natura, redistribuída diretamente para a população carente da comunidade que atende. Assim, a imunidade tributária, neste sentido, não enseja uma margem muito grande para a incidência deste problema, a saber, a dificuldade de identificação no que concerne ao destinatário real do benefício, porquanto dificilmente (uma vez caracterizada a intenção real de propagar a fé e exercer atividades de assistência social) há possibilidade real de lucro.⁵⁷

Por outro lado, no que tange às instituições de educação, torna-se complicado traçar, de maneira nítida, uma linha divisória, pois as instituições de ensino prestam seu serviço mediante a cobrança de mensalidade aos alunos. Desta forma, em tese, embute-se no valor cobrado a importância despendida com os custos da prestação, os quais abrangem a manutenção e os gastos com estrutura para o desenvolvimento da atividade.

No caso das instituições religiosas, ressalta-se, a fonte de custeio nem sempre cobre os custos, o que resulta em uma realidade na qual o alcance do serviço e da assistência social prestada pela igreja varia diretamente no período conforme a arrecadação: quanto maior o número de doações e de fiéis, maior o número de pessoas que potencialmente serão beneficiadas com os serviços da instituição. Destarte, a desoneração fiscal, por parte do Estado, dessas entidades impacta de maneira muito mais intensa na amplitude e qualidade do serviço oferecido, pois o montante arrecadado com as doações pode variar mês a mês.

Observa-se, a propósito, que, nas instituições de ensino, tal variação referente ao alcance e da qualidade do serviço prestado é muito menor, na medida em que obtém-se um faturamento fixo com as mensalidades, cujo valor é justamente

⁵⁷ Cumpre registrar, contudo, que, tal assertiva pressupõe um animus religioso e assistencial real. Destaca-se que, no que concerne às instituições religiosas, um dos maiores problemas relacionados à imunidade trata-se justamente da dificuldade de assegurar que o destinatário exerça seu papel de beneficiário em conformidade com o fim idealizado constitucionalmente, isto é, a fim de proporcionar atividade de interesse social, requisito intrínseco e que legitima a própria concessão da imunidade tributária, como visto. Neste contexto, o problema maior, portanto, não é o desvio de finalidade em virtude de potencial lucro advindo da atividade exercida (uma vez que financiada quase que exclusivamente por doações), mas sim, o desvio de finalidade em função da própria abrangência conceitual da atividade, que enseja, em virtude da inexistência de requisitos objetivos, uma margem excessivamente ampla no que diz respeito à caracterização do exercício de atividade religiosa. Tal ponto, porém, é matéria de capítulo próprio, conforme veremos mais adiante.

uma contraprestação (equivalente, portanto) ao serviço de ensino prestado, compreendendo, pois, os custos com pagamento de professores, funcionários e eventuais investimentos necessários para a prestação dos serviços de sua finalidade.

Todavia, o fato de a instituição cobrar uma contraprestação pecuniária dos alunos não restringe o seu direito à imunidade, pois há mecanismos previstos para garantir a correta destinação das verbas não tributadas. Neste sentido, ensina CARRAZA⁵⁸

[...] mesmo as instituições de educação privadas, que cobram mensalidades de seus alunos, são abrangidas pela imunidade. Basta que, sem fins lucrativos, se associem ao Estado na consecução dos objetivos contemplados no art. 205 da Lei Maior e, é claro, cumpram os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (ausência de intuito lucrativo, aplicação integral de seus rendimentos no País e escrituração correta de suas receitas).

Igualmente é o entendimento de Elizabeth Nazar Carraza⁵⁹, que ainda ressalta a idéia anteriormente exposta acerca do fundamento da norma imunizante, que recai sobre o interesse social à observância dos direitos de segunda geração, na medida em que a garantia constitucional ultrapassa as possibilidades de ação do Estado, atuando, desta forma, na busca dos valores intrínsecos da Constituição Federal, a fim de garantir sua vontade última:

O legislador constituinte, fazendo uso da palavra 'instituições', quis imunizar as entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências, no setor educacional. Se, apenas para argumentar, as entidades particulares não gozassem de imunidade, pela só circunstância de não serem gratuitas os seus serviços, jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado.

Assim, conclui ainda o mestre Roque Carraza, o benefício da imunidade igualmente atinge, uma vez preenchidos os requisitos legais, o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres que contribuem para a educação.

⁵⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 733-734.

⁵⁹ CARRAZA, Elizabeth Nazar. Apud CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2000, p. 489

Desta forma, em que pese a potencial dificuldade de fiscalização no que diz respeito à verificação empírica do cumprimento da finalidade a qual é vinculada a concessão da imunidade, qual seja, a efetiva reversão dos recursos fiscais em atividade que beneficie exclusivamente a sociedade, (em conformidade, pois, com o interesse social), há regulação específica no Código Tributário Nacional (CTN) que elenca requisitos objetivos, evitando, assim, possíveis fraudes ou desvios na aplicação dos recursos fiscais exonerados:⁶⁰

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

.....
Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

⁶⁰ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Senado**, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Assim, pode-se dizer que a imunidade das instituições de educação é de natureza condicionada, conforme classificação das normas imunizantes proposta pela professora Costa.⁶¹ A propósito, afirma a autora, tendo a norma constitucional imunizante eficácia plena e aplicabilidade imediata (caso das instituições religiosas), trata-se de imunidade incondicionada; se, por outro lado, a norma constitucional for de eficácia contida e aplicabilidade imediata, porém com restrições – como o caso das instituições de ensino e de assistência social *strictu sensu* –, temos a imunidade condicionável, sendo a sua fruição a ser estatuída ou não pelo legislador infra constitucional, devendo, para obtenção do benefício, atender os requisitos previstos em lei complementar.⁶²

A condição, portanto, imposta, é ausência de *animus* lucrativo. Com efeito, conforme o Art. 14 do Código Tributário Nacional, faz-se necessária a ausência de distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a aplicação integral dos recursos no país para manutenção dos objetivos institucionais e a manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Ressalta-se, a propósito, que o cumprimento dos requisitos e obrigações acessórias se dá de maneira continuada, sob pena de suspensão da imunidade, nos termos do Art. 14, §1º do CTN.

A respeito, destaca-se que não obstante a consignação em norma legal, o comando de suspender a imunidade não é consentâneo, pois inerente à instituição que preenche os requisitos para ser tratada pelas Fazendas Públicas como imune.⁶³ Destarte, não atendendo os requisitos legais a qualquer tempo, simplesmente não há configuração de imunidade, sendo, portanto, passível a tributação no caso concreto. Neste contexto, enquadra-se o caso da Universidade Luterana do Brasil, que, embora alegue possuir imunidade tributária própria de entidades filantrópicas –

⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. Dialética - São Paulo: 2001, p. 133

⁶² PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 18 de novembro de 2012.

⁶³ PERES, *op. cit.*

que lhe insentaria da cobrança das contribuições previdenciárias, conforme a imunidade prevista no Art. 195, §7º da Constituição Federal –, não logrou comprovar a aplicação integral de sua renda e de seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais, tendo, assim, sua condição de entidade beneficente e filantrópica cassada pela Justiça Federal, cominando no acúmulo de dívidas fiscais que giram na casa dos R\$ 2 bilhões, a serem executadas pela União.

Conclui-se, desta forma, que a imunidade tributária deve ser concedida de acordo com a função social exercida pelo ente beneficiado. Assim, deve restar caracterizado, no caso concreto, que a atividade-fim da instituição imunizada seja desempenhada em prol do interesse maior, isto é, que tenha uma função social em conformidade com o interesse da sociedade, na medida em que é neste interesse que reside o fundamento da imunidade e legitima a sua concessão.

Diante do exposto, contudo, ressalta-se a complexidade, em determinados contextos e situações, de delinear e identificar, empiricamente, a real concretização do interesse social, fundamento abstrato da norma. Constata-se, por conseqüência, a dificuldade encontrada especialmente a fim de comprovar se há ou não, no contexto, o preenchimento dos requisitos necessários à concessão e aplicação do dispositivo imunizante, especialmente no que concerne à função social. Imprescindível, portanto, a regulamentação e a existência de requisitos objetivos mínimos a garantir sua aplicação conforme o sentido proposto. Em que pese seja impraticável (em virtude da subjetividade da análise) a previsão de elementos normativos que esgotem a situação, faz-se mister, para lograr alguma efetividade, a imposição de parâmetros objetivos mínimos, que sirvam como norte para a fiscalização e, conseqüentemente, para o exercício, pelo aplicador da norma, do juízo de valor no caso concreto que irá determinar a incidência ou não da norma, caso o sujeito beneficiário sob exame aja nos limites da função social exigida.

1.2.2.1 Imparticularização

Partindo desse pressuposto – de que a imunidade deve ser auferida no caso concreto, conforme o preenchimento dos pressupostos para sua concessão, isto é, caso seja observada a função social da atividade que enseja o benefício –,

[...] é imprescindível destacar que as imunidades não objetivam prestigiar qualquer ente ou órgão, mas sim proteger e promover, através de fomentos específicos, determinados valores constitucionais elencados em diferentes trechos da Constituição, o que significa dizer que não há privilégio para específicas pessoas físicas ou jurídicas, mas sim, a proteção e a promoção de valores considerados essenciais para a sociedade em geral, a partir de uma visão histórica.⁶⁴

Não trata-se, portanto, de privilégio individual concedido a determinado órgão, pois isto violaria não somente os princípios da igualdade e equidade (na medida em que o legislador privilegia, em caráter individual, determinada entidade em detrimento das demais, abrindo campo para a arbitrariedade e utilização de tal prerrogativa em prol dos interesses individuais), mas também interferiria no livre mercado, alterando e desequilibrando as relações do mercado econômico e financeiro, na medida em que certas instituições lograriam vantagens fiscais face às demais, dificultando a competitividade e a concorrência destas⁶⁵.

Ainda que a imunidade se configure como meio de realização de extrafiscalidade na seara constitucional, servindo, neste sentido, como ferramenta de fomento, sua previsão não tem a finalidade última de estimular diretamente a entidade que o recebe, mas sim a sociedade. Conforme ATALIBA⁶⁶,

[...] a extrafiscalidade '(...) consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados'.

⁶⁴ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 18 de novembro de 2012.

⁶⁵ A propósito, Ives Gandra da Silva Martins sustenta que o Art. 150, §4º/CF, expressamente aplicável às alíneas “b” e “c”, seria um complemento do §3º (“As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”), a princípio, aplicável somente à alínea “a”, e, por isso, não aplicaria-se quando “as atividades puderem gerar concorrência desleal (...), sob risco de criar privilégio inadmissível no direito econômico e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência” (Imunidades tributárias, Pesquisas Tributárias, nova Série, n. 4, p/ 752-3).

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. **IPTU e Progressividade**. RDP 93/223.

Deve-se, portanto,

[...] entender as razões históricas, políticas e institucionais para que determinadas pessoas sejam alcançadas pela exoneração fiscal, cujo talante não é privilégio, mas direito fundamental inserto na nossa Lex Fundamentalís, como escopo no princípio da relevância do interesse social⁶⁷.

Importante análise faz GUSTAVO TEPEDINO⁶⁸, que afirma:

[...] ao conceder uma imunidade, a Constituição não está concedendo um benefício, mas tutelando um valor jurídico tido como fundamental para o Estado. Daí porque a interpretação das alíneas do art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988 deve ser ampla e teleológica, nunca restritiva e literal.

Assim, uma vez que, para concessão da imunidade deve necessariamente haver um bem jurídico coletivo a ser tutelado, de modo que a imunidade de certa situação ou contexto obedeça sua função social e reverta-se em um benefício para a sociedade de modo geral, pode-se concluir pela impraticabilidade de sua particularização. A concessão do benefício, portanto, deve ser observada tendo em vista sua inserção em um contexto mais amplo, isto é, considerando os efeitos que gera para a coletividade.

No que diz respeito aos templos de qualquer culto, ressalta-se que sua função social resta fortemente caracterizada, pois é claro o benefício gerado para a sociedade por estas instituições. Neste contexto, as entidades religiosas cumprem um papel essencial na sociedade, na medida em que:⁶⁹

[...] executam atividades de alcance amplo, notadamente na promoção social e na propagação da fé, **contribuindo, assim, na diminuição de graves problemas que ainda assolam o país**. Diante deste contexto, é imprescindível a observância, pelos Poderes Constituídos, da garantia constitucional da imunidade outorgada pela CF/88 aos Templos de Qualquer Culto, como forma de respeito à liberdade de crença e de culto e também pela **importante colaboração das organizações religiosas na atenuação**

⁶⁷ PERES, João Bosco. **As imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 18 de novembro de 2012.

⁶⁸ TEPEDINO, Gustavo. **Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos**. In: Revista da Procuradoria-Geral da República. N. 5, 1994. p. 12.

⁶⁹ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em 18 de novembro de 2012.

dos problemas pelos quais sempre passaram e ainda passam as classes menos favorecidas em uma sociedade tão desigual. Os motivos que levam os legisladores a concederem imunidades tributárias são os de que as pessoas jurídicas beneficiárias de tais renúncias fiscais estarão promovendo atividades de interesse da sociedade como um todo.

[sem grifo no original]

Uma vez comprovados os benefícios sociais decorrentes da atuação de tais instituições, não é, portanto, coerente – mormente em uma interpretação pautada sob a égide dos valores constitucionais – , instituir tributos sobre o exercício de sua atividade, sob pena de penalizar a própria sociedade. Tal ponto é muito bem elucidado por CARRAZZA:⁷⁰

São igualmente imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto, conforme estipula o art. 150, VI, “b”, da CF. Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja. Em razão disso, é o caso de, aqui, perguntarmos: que impostos poderiam alcançar os templos de qualquer culto se inexistisse este dispositivo constitucional? Vários impostos, apressamo-nos em responder.

Sobre o imóvel onde o culto se realiza incidiria o imposto predial e territorial urbano (IPTU); sobre o serviço religioso, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); sobre as esmolas (dízimos, espórtulas, doações em dinheiro etc.), o imposto sobre a transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e assim avante.

Nenhum destes impostos - nem qualquer outro – pode incidir sobre os templos de qualquer culto, em consequência da regra imunizante agora em estudo. É fácil percebermos que esta alínea “b” visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. **As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos.** A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças (Sacha Calmon Navarro Coelho). Uma das fórmulas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre os templos de qualquer culto.

[sem grifo no original]

Conclui-se, portanto, que, a desoneração de alguns sujeitos de direito, não importa na intenção – deve, portanto, evitar-se tal asserção e atuação – de particularização do benefício, porquanto o ato imunizante possui um viés finalístico coletivo, que visa produzir efeitos exclusivamente em relação a seu o beneficiário último: a sociedade de um modo geral.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. P. 618

1.2.2.2 Particularização indireta

Malgrado a exposição supra objective elucidar e propor uma adequada interpretação e aplicação das normas estudadas, cumpre salientar sua essência eminentemente abstrata. Trata-se, na verdade, de apenas base teórica idealizada, a ser perseguida tanto pelo legislador, quanto pelo aplicador da norma. Contudo, a teoria não traduz-se empiricamente na sua totalidade, pois é de difícil aplicação prática, mormente pelas razões que serão expostas na segunda parte do presente estudo.

Constata-se, desta forma, que muito embora possa-se extrair uma intenção diversa da norma, dificilmente evita-se, no caso concreto, que o benefício não reverta-se, mesmo que indiretamente, em prol de particulares. Assim, muito embora, por vezes, o fisco identifica concretamente o desvio de finalidade, como no caso da Universidade Luterana do Brasil, citado acima, no mais das vezes tal análise torna-se extremamente difícil, ainda que existam regras objetivas aptas a regular a incidência da norma imunizante, como no caso das instituições de ensino.

Com efeito, resta fora do alcance do fisco a apuração e determinação no caso concreto do quanto a dispensa do IPVA referente ao veículo adquirido pela paróquia não reverteu em benefício particular ao padre ou membro integrante da diretoria que o usa exclusivamente – ou parcialmente – para fins particulares, bem como quanto o lucro arrecadado, ainda que teoricamente não objetivado, pela dono de uma instituição de ensino e não utilizado para o pagamento de tributos em função de sua dispensa, não reverteu-se, em parte, para aplicações de cunho particular do proprietário. Tal mensuração, destarte, é extremamente difícil. Neste ponto, não se pode olvidar que lidamos, muitas vezes, com instituições de escala nacional, de modo que, o desvio de finalidade e o emprego para fins particulares de apenas 5% da arrecadação de determinadas entidades, são suficientes, em números absolutos, para enriquecer particulares às custas da imunidade destinada à consecução do interesse coletivo.

No que tange às instituições religiosas tal apuração torna-se ainda mais difícil, uma vez que inexistem mesmo requisitos aptos a conceituar tais entidades, quanto mais condições prévias a serem cumpridas para o recebimento da dispensa fiscal.

Considerando-se que a problemática dos templos religiosos inicia-se em momento ainda anterior, a saber, na própria identificação semântica do termo culto, que pode ou não restringir-se às instituições exclusivamente religiosas (aqui abre-se nova janela para debate acerca do significado jurídico de religião), aponta-se para o alto grau de complexidade e dificuldade relativo ao cumprimento da intenção íntima da norma imunizante. Nesse sentido é a análise de JUNIOR:⁷¹

Não é demais anotar, contudo, que a imunidade tributária, como de resto todos e quaisquer privilégios ou garantias concedidos pelo ordenamento jurídico às organizações religiosas, é estabelecida sob a pressuposição do legítimo exercício da atividade religiosa, ou seja, de que as organizações debaixo de sua proteção tenham preponderantemente finalidades religiosas. Se uma instituição, conquanto possua um rótulo de religiosa ou até seja organizada formalmente como religiosa, não exercita nenhuma atividade capaz de ser enquadrada nessa definição ou apenas esconde uma lucrativa atividade comercial, cuida-se aí de uma fraude e, portanto. Não há como reconhecer a tal organização a imunidade tributária

Assim, na prática, abrem-se brechas, especialmente na imunidade concernente aos templos religiosos, para a particularização do benefício. Desonera-se, pois, a entidade, com o único propósito de lograr beneficiar a sociedade, mas, em virtude da dificuldade de caracterização da intenção das atividades desempenhadas pelos entes imunizados, parte do privilégio reverte-se para particulares. Podemos ir além: imaginemos uma situação em que o particular, com dolo, ciente da dificuldade prática de cumprimento da finalidade proposta pela norma, aproveita-se da situação, utilizando tal concessão para obter fins diversos, seja de maneira direta, seja de maneira dissimulada – caso em que cria-se determinada entidade, comumente denominada de entidade de fachada, que, embora exerça efetivamente determinada atividade abrangida pelo dispositivo normativo, o faz de maneira dissimulada apenas para aparentemente preencher os requisitos abstratos e conseqüentemente habilitar-se ao recebimento da dispensa fiscal.

Posto isso, atenta-se para o fato de que não só carece o ordenamento jurídico de normas regulamentadoras, hábeis a prever e exigir condições apuráveis para a adequada realização do interesse social (como é o caso das instituições religiosas, aptas a receber a dispensa tributária pela simples existência, sem prescrição

⁷¹JUNIOR, Aloísio Cristovam dos Santos. **A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007, p.181.

normativa de quaisquer requisitos objetivos), como também peca o poder executivo na efetiva fiscalização das imunidades legalmente condicionadas (caso, por exemplo, das instituições de ensino e de filantropia, que devem desempenhar suas atividades em conformidade com o Art. 14 do Código Tributário Nacional), na medida em que não logra eficiência na exigência do cumprimento dos dispositivos legais, parte devido a subjetividade ainda presente (decorrente da necessidade de um juízo de valor, ainda que consoante os requisitos objetivos), que gera, portanto, dificuldades práticas, e parte devido ao descaso das autoridades, que não dão a devida atenção que a problemática merece.

Neste contexto, consigna-se, todavia, que a análise da aplicação prática do princípio da imunidade tributária, restringe-se, no presente estudo, somente ao que toca as instituições religiosas. Assim, registra-se que, ainda que tema de boa parte da primeira metade da dissertação, a análise das demais efeitos decorrentes das imunidades e a dificuldade na sua aplicação, comparativamente às outras entidades beneficiadas, não é alvo de estudo específico deste trabalho, que cinge-se a um aprofundamento empírico, como já dito, somente aos problemas inerentes da imunidade concedida aos templos de qualquer culto.

Sendo assim, a primeira parte pretendeu versar sobre a introdução e a apresentação em abstrato do problema, fazendo uma análise de fora pra dentro: primeiro, apresenta-se os conceitos mais amplos, a sua abrangência e faz-se uma breve comparação entre os sujeitos afetados, a título de apresentação e ciência, pelo leitor, das linhas gerais que cercam o problema como um todo; em seguida, escolhe-se um ponto específico (no caso, a análise dos templos de qualquer culto) para sua avaliação na esfera empírica, bem como para apuração dos desdobramentos práticos da insuficiência legislativa que cerca o tema e a identificação das falhas de aplicação no caso concreto.

Passa-se, pois, à concreta investigação da situação prática e a consequente identificação do cenário atual e os problemas dele decorrentes, bem como ao desenvolvimento e evolução das críticas tecidas no tocante a aplicação do aparato normativo existe.

2 TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

2.1 Dificuldades conceituais

2.1.1 Templos

2.1.1.1 Art. 150, IV, b: conceito jurídico

Ao ler o Art. 150, IV, b, que prevê a imunidade tributária a templos de qualquer culto, o destinatário da norma depara-se, de início, com um problema: a norma que prescreve a imunidade não dispõe a respeito do significado da palavra templo, muito menos remete à outro dispositivo que elucide a questão. Com efeito, ao passo que a alínea “c” versa sobre a proibição da instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”, a alínea “b” somente veda a instituição de tributos sobre “templos de qualquer culto”. Não há, pois, remissão ao atendimento de requisitos legais, a exemplo do disposto na alínea “c”. A respeito, pode-se dizer que, ao contrário da imunidade dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais, instituições de ensino e assistência social, trata-se de imunidade incondicionada, porquanto inexistem requisitos que condicionem a sua incidência ou mesmo delimitem o seu conteúdo semântico.

Neste contexto, a questão conceitual, importante sobretudo para delimitar a incidência da norma no caso concreto, é ponto controverso, uma vez que fez-se fruto de construção doutrinária. A propósito, para a correta aplicação do dispositivo, deve-se, *a prioristicamente*, fazer uma interpretação acerca da descrição fática contida no texto legal para, a partir daí, extrair a norma jurídica que irá incidir no caso concreto. Desta maneira, a norma jurídica ultrapassa os limites do texto legal, pois é extraída de sua interpretação, motivo pelo qual não se pode simplesmente aplicar o texto *ipsis litteris*.

Assim, ainda que haja, no dicionário, a definição da palavra templo, devemos prezar, ao extrair o conteúdo normativo da lei, pela vontade do legislador, visando, pois, que a norma abranja as situações tencionadas pelo legislador ao editar o texto

legal. Neste sentido, busca-se o conceito jurídico do vocábulo. De outra forma, poderia-se regular situações em descompasso com a vontade do constituinte. Portanto, desimporta o conteúdo formal, isto é, o texto *de per se*, mas sim o seu conteúdo material, o qual, este sim, revelará seu verdadeiro significado. Alternativamente, estaríamos vinculados à aplicação, em determinados contextos, de normas irrazoáveis e distorcidas, seja por erro técnico do legislador ao transcreve-la, seja por posteriores alterações no cenário fático que a tornem obsoleta, entre outros muitos motivos.

Faz-se, portanto, necessário, num primeiro momento, a definição de conteúdo semântico da palavra. Tendo em vista que o dispositivo não é auto explicativo, muito menos remete à norma esclarecedora, devemos extrair o significado da palavra em uma interpretação conforme o ordenamento jurídico, uma vez que o sistema jurídico, como já mencionado, deve, para seu adequado funcionamento, ser encarado como uma unidade coesa e harmônica. Tal missão coube, destarte, à doutrina, conforme passamos a ver.

2.1.1.1.1 Divergência doutrinária

Na doutrina, relativamente ao entendimento acerca do significado da palavra templo, constata-se a existência de duas principais correntes: a) a restritiva, que somente admite que a imunidade alcance o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso; b) a extensiva, que sustenta que a imunidade se estenderia aos 'anexos' do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, ao atos próprios de culto.⁷²

Sacha Calmon Navarro Coelho⁷³ adere à corrente restritiva, ensinando que templo é o lugar destinado ao culto. Contudo, segundo ele, nada impede a caracterização de barcos, caminhões ou terrenos não edificadas como templos, não havendo, desta forma, necessidade de ser um edifício. Neste sentido, pensa

⁷² SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 20 de novembro de 2012.

⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 151

igualmente Paulo de Barros Carvalho⁷⁴, que assevera que o conceito de templo recai sobre toda e qualquer lugar onde se realiza o culto.

Alternativamente, em conformidade com a corrente extensiva, Aliomar Baleeiro⁷⁵ enxerga no templo um conjunto de bens e atividades organizadas para o exercício do culto religioso, ou a ele vinculados, não tratando-se, pois da materialidade do edifício. Assim, templo não é apenas o prédio em si, igreja, sinagoga, edifício ou local onde se celebra o culto, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados tais imóveis em atividades que visem fins econômicos.⁷⁶ No mesmo diapasão, Roque Antônio Carraza⁷⁷ entende serem os anexos (locais que tornem possíveis a realização da cerimônia religiosa, viabilizando o culto), compreendidos no conceito de templo.

Nota-se, portanto, que trata-se de matéria controversa, não havendo, ao menos em âmbito doutrinário, um consenso quanto a essa interpretação. A propósito, ambas as correntes são amparadas por autores renomados, o que dificulta mais ainda a pacificação da questão.

2.1.1.2 Art. 150, §4º: finalidades essenciais

Após breve análise da importante questão na problemática da aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, qual seja, o conceito jurídico de templo, cabe uma investigação sucinta acerca de outro elemento determinante: as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto. A propósito, dispõe o Art. 150:⁷⁸

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. P. 184.

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p.226.

⁷⁶ SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 20 de novembro de 2012.

⁷⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 145

⁷⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

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"

Assim, a fim de não esvaziar o comando observado no §4º, deve-se esclarecer o sentido que lhe é atribuído, pois de suma importância para compreensão do alcance da imunidade nas atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas. As finalidades essenciais das entidades, ora previstas na norma, decorrem da necessidade de uma conexão entre o patrimônio, renda e serviços e a atividade religiosa da instituição, a fim de não desvirtuar a concessão da imunidade, ao ensejar o desenvolvimento de atividade diversa daquela que o legislador pretendeu proteger.

Todavia, também aqui surge o problema da inexistência de previsão conceitual pelo legislador. Resta, portanto, à doutrina e à jurisprudência – através da aplicação reiterada da norma em determinado sentido –, a missão de traduzir o verdadeiro sentido normativo ora sob enfoque. Tal trabalho, ressalta-se novamente, deve ser desenvolvido à luz de uma interpretação sistemática, na qual pressupõe-se a harmonia do ordenamento jurídico e a interação das normas, dispostas em uma estrutura organizada, concatenada e coerente. Destarte, devem ser compreendida sob o prisma dos valores constitucionais adotados como princípios.

Insta registrar, nesse sentido, que o Texto Constitucional debatido busca, através da norma imunizante, assegurar igualmente a eficácia de outra norma, relativa à liberdade de culto, expressamente garantida no inciso VI do artigo 5º – 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.⁷⁹ Tal proteção fundamenta-se, conforme visto, no interesse social à tutela dos direitos de liberdade (ditos direitos fundamentais de primeira geração), positivados no texto constitucional.

Destarte, não há dúvidas de que o parágrafo quarto do artigo 150 da Carta Constitucional objetiva evitar o cometimento de abusos, por parte das instituições elencadas na norma, pois vincula a imunidade concedida às suas atividades estritamente à observância de determinadas finalidades. De outra banda, atenta-se que o dispositivo legal igualmente protege tais instituições, na medida em que estabelece um critério material de conexão entre a atividade religiosa e a tributação do seu patrimônio, renda e serviços, impedindo, destarte, o Estado de tributar atividades que, a primeira vista, não enquadram-se como religiosas, mas destinam-se, em última instância, a angariação de fundos para a consecução dos objetivos religiosos e assistências.

Resta, pois, a tarefa de delimitar este critério material imposto, a fim de impedir eventuais abusos e a sua aplicação indevida, tanto ultrapassando o sentido real da norma, quanto ficando aquém da sua vontade.

2.1.1.2.1 Divergência doutrinária

Como dito, não há consenso sobre o alcance das finalidades essenciais exigidas das instituições religiosas, que, conforme Regina Helena Costa⁸⁰, são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Contudo, ainda precisa-se refinar sua abrangência semântica. Neste contexto, existem duas correntes doutrinárias divergentes quanto à interpretação da conexão entre as atividades desenvolvidas pelas instituições religiosas e a inserção destas na sua finalidade essencial.

A primeira corrente preza por uma interpretação restritiva, exigindo, nesta esteira, que tanto o patrimônio, como a renda e os serviços desonerados originem-se da atividade essencial da entidade e sejam empregados na manutenção desta.

⁷⁹ SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 20 de novembro de 2012.

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p.159.

Assim, entende-se irrelevante a destinação dos recursos auferidos pela Igreja: a dispensa do pagamento de tributos somente terá lugar caso origine-se de atividade caracterizada voltada diretamente para a consecução das finalidades essenciais. Assim, as rendas advindas de outros serviços, desconexos com o culto religioso, mesmo que empregados integralmente na realização das atividades religiosas e, conseqüentemente, dos interesses sociais, não terão guarida na norma imunizante, ficando tais atividades sujeitas a tributação.

Neste caso, exclui-se, por exemplo, a incidência de imunidade sobre valores recebidos a título de aluguel de eventual imóvel de propriedade da congregação, bem como as receitas advindas do estacionamento de veículos em dia do culto, venda de produtos alimentícios nas dependências do templo, entre outros. Conforme Marco Aurélio Greco,

[...] o § 4o do art. 150 da Constituição Federal de 1988 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (...), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais⁸¹.

No mesmo sentido de Greco, vale destaca-se análise de Guilherme von Müller Lessa⁸² sobre a temática:⁸³

Ao lado dessa posição condizer com nossas premissas, essa linha parece ser a mais sensata, vez que a demarcação da imunidade de uma receita não pode ficar condicionada a sua ulterior destinação. Isso porque a permissão ou a proibição da tributação se perfaz no momento da realização de determinado fato tributário e não na pertinência do emprego posterior desses recursos.

Professar em sentido contrário rompe com toda a teoria da fenomenologia da incidência tributária que sustenta que a hipótese tributária somente incide quando do relato lingüístico da ocorrência do fato tributário. Nessa situação, não bastaria que a receita derivasse da prática de alguma atividade litúrgica pelo templo, mas seria necessário que essa fosse empregada nos seus propósitos. Não é difícil constatar a sua improcedência.

Ademais, o aspecto subjetivo da pertinência ou não do emprego dos recursos em mister vinculado a sua finalidade essencial torna bastante nebuloso o universo da destinação para fins de demarcação da imunidade

⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária**, São Paulo: RT, 1999, p.718

⁸² VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP, 2005. p.

⁸³ SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 20 de novembro de 2012.

dessas receitas, o que macula a sua eleição como critério delimitador da imunidade.

Entretanto, tal posição não coaduna-se com a função social da imunidade. Conforme fundamentado supra, a imunidade tributária é concedida justamente consoante o emprego das verbas dispensadas de tributação, ou seja, somente haverá direito à imunidade, caso a importância auferida seja revertida para a realização dos interesses sociais constitucionalmente protegidos. Neste contexto, não merece prosperar tal posição, porquanto considera irrelevante a finalidade da renda tributável, dissociando, assim, a concessão do benefício da realização do interesse social. Consequentemente, enseja o desvio de função, na medida em que admite, desde que arrecadado na consecução das atividades inerentes à essência da entidade religiosa, a desoneração fiscal de qualquer montante auferido, ainda que utilizado para fins particulares. Oportuniza, pois, que membros de determinada igreja ou entidade religiosa utilizem a fé e a boa vontade dos fiéis – através do recolhimento de doações não tributáveis – para financiar a compra de imóveis ou outros bens para uso particular.

Ademais, merece destaque o fato de que, muito embora as operações que originem as rendas de tais associações não estão, em grande parte, ligadas diretamente com a execução de suas finalidades essenciais, compreendidas *strictu sensu* como a realização de culto religioso, tais operações abrangem outras finalidades sociais também perseguidas pela entidade. Com efeito, além da propagação da fé, as organizações religiosas objetivam, em sua maioria, propagar e exercer atividades de assistência e promoção social, objetivos dificilmente alcançáveis unicamente com a arrecadação pecuniária originada nos cultos. Desta forma, faz-se necessário, a fim de lograr êxito na execução das finalidades sociais a que se propõem, a diversificação das fontes de custeio, a fim de que incrementar o serviço prestado, aumento o raio de atuação da igreja e beneficiando um maior número de pessoas.

Assim, tendo em vista o interesse social por detrás da imunidade, que enseja sua concessão à entidades filantrópicas e de assistência social, torna-se adequada uma interpretação mais abrangente. Destarte, cabe destacar a corrente diametralmente oposta, a que preconiza a amplitude da expressão rendas relacionadas com atividades essenciais, que permite às instituições desta natureza,

uma vez sejam as receitas aplicadas na consecução dos ideais estatutários dos templos religiosos, o recebimento do beneplácito da norma imunizante.

Tal linha de raciocínio é defendida por Ives Gandra da Silva Martins⁸⁴, que entende que a imunidade ora examinada

[...] objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com Seu Criador [...] A liberdade em relação ao culto, qualquer que ele seja, é assegurada, como o culto é assegurado contra qualquer pressão do Estado, principalmente quando os detentores do poder são agnósticos ou ateus.

Registra-se que essa é a postura predominante na doutrina e jurisprudência, que admite a possibilidade de prestação de serviço e auferição de renda, pelas entidades imunes, advindos de outras atividades não diretamente relacionadas com as finalidades essenciais das instituições religiosas.

Contudo, apenas apontar a melhor exegese no que tange a definição das finalidades essenciais não resolve o problema, na medida em que ainda é de extrema dificuldade a aferição, no caso concreto, deste procedimento. Para tal, seria necessária uma análise, pelos órgãos públicos competentes, da escrituração contábil da entidade, cabendo à instituição religiosa, neste hipótese, comprovar que investe o capital auferido no cumprimento de seu objetivo social. Tal medida, contudo, esbarra na imprevisão normativa de tais medidas.

Registra-se, ainda, a necessidade de manter uma dispensa tributária parcimonial. Com efeito, caso haja demasiada vantagem tributária a determinado ente no exercício de atividade comercial, ainda que os recursos auferidos sejam, de fato, revertidos para a realização de atividades do interesse social, haverá eventualmente prejuízo à livre concorrência. Devemos, portanto, prezar por um equilíbrio na aplicação dos princípios constitucionais, na medida em que o excesso de proteção de um princípio tutelado pode culminar na violação dos demais. Assim, caso configurada concorrência desleal (na medida em que particulares ficam sujeitos à altíssima carga tributária imposta pelo Estado) e efetivo prejuízo ao livre mercado, deve-se repensar os limites interpretativos dados à incidência da norma no caso concreto.

⁸⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 47, agosto/1999.

2.1.1.3 Entendimento jurisprudencial: conciliação conceitual

A fim de extrair o significado dos conceitos ora discutidos, é de suma importância investigarmos a posição jurisprudencial a respeito do tema. Com efeito, tão ou mais importante que a posição doutrinária é a análise da aplicação da norma pelos tribunais, na medida em que revela, na prática, qual é a atual interpretação (ainda que revele-se inadequada) que vigora acerca do dispositivo examinado, ou seja, elucida quais os limites da norma jurídica e o alcance que lhe é dado.

No que tange à interpretação da palavra templo, o atual entendimento jurisprudencial pende para a adoção da corrente extensiva. Contudo, nem sempre o entendimento versou nesse sentido. Conforme SILVA:⁸⁵

Não se desconhece que nossa Suprema Corte chegou a adotar, sobre o tema em estudo, uma linha restritiva, que foi consagrada em antigo precedente daquela Corte, o Recurso Extraordinário 21.826, julgado na sessão de 02 de julho de 1953, onde se considerou imune somente o imóvel no qual estivesse instalado o templo. Assim restou ementado este julgado: “A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templo 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”. Deve-se destacar que este vetusto acórdão foi esquadrihado sob o texto da Constituição Federal de 1946, o qual continha a mesma redação da atual alínea b do inciso VI do artigo 150 da Carta Política de 1988.

Todavia, houve uma evolução neste entendimento, que culminou no julgamento do RE 325.882/SP.⁸⁶ Tal caso, ficou conhecido como *leading case* da adoção da postura mais ampliativa quanto à imunidade dos templos de qualquer culto, ainda que o tribunal já vinha reconhecendo, em julgados pontuais, a interpretação extensiva do conceito. Neste caso, após o TJSP restringir a imunidade dos templos de qualquer culto aos imóveis em que são feitas as celebrações religiosas, excluindo os centros pastorais, de formação, locais administrativos, residências dos padres e pastores e imóveis alugados para arrecadar fundos para o cumprimento dos objetivos da instituição, o caso foi apreciado pelo STF, em sede de

⁸⁵ SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 20 de novembro de 2012.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325.882/SP**. Relator original: Min. Ilmar Galvão, red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18 de dezembro de 2002.

recurso extraordinário. Embora o ministro relator Ilmar Galvão tenha votado pela manutenção do entendimento, houve divergência por parte do ministro Gilmar Mendes, conforme consta:

Pois bem. Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do art. 150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.

Nestes termos, dou provimento ao recurso extraordinário.

A propósito, cabe transcrever a análise de Helenilson Cunha Pontes:⁸⁷

A questão dividiu a Corte (sete contra quatro). No entanto, prevaleceu o entendimento de que a imunidade tributária deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também ao patrimônio, a renda, e os serviços relacionados com a finalidade essencial da entidade religiosa. Esta conclusão derivou da interpretação do artigo 150, §4º da Carta Política, segundo a qual a vedação à cobrança de impostos de “templos de qualquer culto”, contida no mesmo artigo 150, inciso VI, letra b, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa.

[...]

Na visão do Supremo Tribunal Federal, ao se referir a “patrimônio, renda ou serviços”, o artigo 150, §4º (que se remete ao inciso VI, alínea b do mesmo artigo, onde está a imunidade dos templos) acabou por conferir uma conotação ampliada no sentido da imunidade tributária religiosa, apoiando-a não mais no sentido da palavra “templo”, mas na destinação que a entidade religiosa dará ao seu patrimônio, renda ou serviços.

Assim, imóveis de propriedade da entidade religiosa, embora alugados, isto é, não aplicados diretamente na prática do culto religioso, estarão alcançados pela imunidade tributária (livres, assim, da incidência do IPTU) se os rendimentos dos aluguéis forem destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa

Adotou-se, assim, o entendimento extensivo, ensejando uma interpretação vinculada à função social, conforme exposto em capítulo anterior. Com efeito, o fator relevante para caracterizar a amplitude semântica da palavra reside justamente na finalidade daquilo que vai ou não ser tributado. Assim, fazendo-se uma interpretação sistemática – e, conseqüentemente, uma interpretação conforme a Constituição Federal – , encontra-se no fundamento da concessão da norma imunizante, a saber,

⁸⁷JUNIOR, Aloísio Cristovam dos Santos. **A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007, p.177-178.

a função social legitimada pelo interesse social à propagação da fé e assistência social, o elemento norteador apto a definir a intenção íntima da lei, permitindo, destarte, a extração da norma jurídica e sua consequente aplicação no caso concreto.

Isto porque os julgadores admitiram como pressuposto uma interpretação igualmente extensiva e sistemática (conforme, pois, a função social da imunidade) do conceito de finalidade essencial ora preconizado no parágrafo quarto. Partindo de uma visão mais ampla, ao assumir, no que tange às finalidades essenciais de uma entidade religiosa, um alcance superior à da realização de cultos religiosos, o julgador já faz uma interpretação sistemática. A consequência natural, destarte, é conciliar essa interpretação implícita dada ao conceito de finalidade essencial das instituições religiosas à definição do conceito de templo. Com efeito, para definir a abrangência do vocábulo templo, valeu-se, o tribunal, de uma interpretação igualmente extensiva, lida em conformidade com o parágrafo quarto e com os interesses sociais inseridos na forma de princípios que norteiam a aplicação da constituição.

Contudo, cumpre registrar que tal entendimento, por si só, ainda que em conformidade com o interesse social que embasa a concessão da imunidade tributária, não é suficiente para a adequada aplicação do dispositivo. Como dito alhures, não basta apenas identificar como fundamento para concessão da imunidade o interesse social, deve-se velar pela sua eficácia concreta, através de regulamentação adequada, que permita auxiliar o aplicador, no caso concreto, na identificação das situações abrangidas pela interesse social ou não, cuja margem divisória é um tanto nebulosa, fato que poderia abrir portas ao subjetivismo do aplicador. Faz-se mister, portanto, uma luz acerca do tema, que, apesar de elucidado no que tange ao seu fundamento, necessita de um esclarecimento específico sobre as condições objetivas definidoras do interesse social, conteúdo que será tratado no capítulo sobre a aplicabilidade da norma imunizante.

2.1.2 Culto

2.1.2.1 Conceito jurídico

Após superar e delimitar os possíveis significados do vocábulo templo, deparamos-nos com outro vazio conceitual: a palavra culto, que, pela sua essência, apresenta uma complexidade ainda maior no que tange à sua conceituação. Como visto, inobstante a possibilidade de apontar uma definição consoante o dicionário oficial da língua portuguesa, o que se busca, na verdade, é o significado jurídico do termo, pois, uma vez inserido dentro do ordenamento jurídico, deve ser interpretado sistematicamente. No caso do culto, trata-se de um teia mais complexa de significados. Com efeito, na medida em que o templo faz referência apenas a uma construção, edifício ou terreno cuja conceituação é objetivamente aferível, a palavra culto é dotada de uma carga semântica valorativa de cunho subjetivo, pois está diretamente ligada a crenças e valores particulares.

Assim, torna-se delicada a sua conceituação, especialmente sob o ponto de vista jurídico. Entre as poucas referências doutrinárias acerca do vocábulo, ressalta-se a de Rodrigues (1995, p. 147)⁸⁸, para quem o culto vem a ser

[...] o conjunto de práticas religiosas, destinadas ao aperfeiçoamento dos sentimentos humanos. É a manifestação externa da crença. O rito, esta parte da liturgia com que os homens veneram a Deus e aos Santos, é absolutamente livre, no regime republicano. Não há como o Estado intervir na determinação dos cultos, quaisquer que sejam eles, desde que não ofendam os bons costumes.

Contudo, tal entendimento não merece prosperar, pois, conforme se verá em seguida, a definição ora concedida confunde o termo 'culto' com a atividade religiosa. Pressupõe, pois, um valor religioso ao conceito, associando necessariamente a palavra culto, que é gênero, à sua espécie mais usual: o culto religioso.

⁸⁸ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo : Malheiros, 1995.

2.1.2.2 Pressuposto religioso

É natural ligar a palavra culto a ideia do exercício de atividade religiosa, pois a esmagadora maioria dos cultos e rituais existentes na sociedade vinculam-se a alguma religião. Desta forma, observa-se que em quase toda religião ou crença, há algum tipo de cerimônia simbólica, que nada mais é do que o seguimento de dado procedimento ou rito, isto é, uma seqüência de atos com determinada carga valorativa utilizada como meio para cultuar determinado deus ou entidade espiritual. Contudo, ainda que a adoração religiosa se utilize do culto – cerimônia procedimental simbólica –, o culto não está necessariamente vinculado a prática de atos religiosos.

Destaca-se, pois, que o culto, na condição de cerimônia simbólica, tem a finalidade de cultuar algo, que pode, ou não, ser de ordem religiosa. Desta forma, deve-se retirar a religiosidade imputada ao conceito. Partindo deste pressuposto, amplia-se a gama de significados possivelmente atribuíveis a palavra, uma vez que os cidadãos são livres para cultuar não só entidades espirituais, mas pessoas (sejam ídolos, pensadores, escritores, atores, celebridades, etc.), objetos ou ideologias. Outrossim, são livres para criar associações cujo fim seja este, ou seja, cultuar determinada pessoa, coisa ou ideia. Assim, qualquer associação constituída para cultuar algo, valendo-se de alguma cerimônia especial, está desenvolvendo a prática do culto, quer seja ele religioso ou não. Neste sentido, em que pese a associação imediata com a prática da religião (em virtude de ser, de fato, a mais comum), não pode-se esgotar o conceito de culto sob o prisma religioso.

Tal assertiva gera enormes desdobramentos na esfera empírica. Cita-se, neste sentido, a controvérsia existente acerca da incidência da imunidade tributária relativamente às associações maçônicas. A propósito, na data de 15/03/2004, em julgamento do TJDF⁸⁹, a 5ª Turma Cível dispensou a Loja Maçônica Duque de Caxias do pagamento de IPTU, com base no Art. 150, inciso VI, alínea b da Constituição Federal, conforme consta:

E M E N T A

⁸⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível** nº 2003.0150093525. Relator: Asdrubal Nascimento Lima 15 de março de 2004, DJ 24/06/2004 p. 64

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – POSSIBILIDADE – INTELIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 363/2001.

1. “A maçonaria é uma religião, no sentido estrito do vocábulo, isto é na “harmonização da criatura ao Criador. É religião maior e universal”

A Fazenda Pública do Distrito Federal, diante da situação, alegou que, além de não tratar-se de entidade religiosa, a loja não havia logrado êxito em comprovar administrativamente o seu enquadramento, pois, conforme o Decreto 16100/94, compete ao interessado na isenção do Imposto Territorial Predial Urbano a comprovação do preenchimento dos requisitos.

Registra-se, em primeiro lugar, justamente o ponto chave do capítulo: o inadequado pressuposto religioso imputado ao termo. Ademais, cumpre apontar a confusão conceitual existente, a qual foi elucidada nos capítulos anteriores. Com efeito, a imunidade é dispensa tributária em âmbito constitucional, concedida *a priori*, em virtude da ausência de competência para tributar, ao passo que a isenção é auferida em um terceiro momento: uma vez instituídas as competências e havendo norma regulamentadora que identifique situação passível de tributação, concede-se a dispensa do pagamento, caso sejam preenchidos determinados requisitos previstos em lei. No caso, o decreto apontado pela Fazenda Pública elenca os requisitos hábeis à concessão da isenção de pagamento. A imunidade, por sua vez, é, no caso dos templos de qualquer culto, incondicionada, não imputando, destarte, qualquer tipo de requerimento por parte da entidade ou comprovação de requisitos. Neste sentido, insta salientar que não se trata de *status* concedido administrativamente, mas de situação fática cuja incidência ou não é indicada e altera-se conforme a constatação empírica dos fatos, constatação esta, que norteia-se pela ideia de consecução do interesse social. Tal interesse social, contudo, é de difícil apuração, uma vez que inexitem – ao contrário da isenção prevista em norma legal ou mesmo da imunidade constitucional de entidades assistenciais e de ensino previstas no Art. 150, VI, c – condições objetivas que refinem seu conceito e orientem a sua aplicação prática.

Para a resolução do problema das lojas maçônicas, está em tramitação na Câmara Municipal do Rio de Janeiro Projeto de Lei⁹⁰ que logra conceder dispensa tributária a tais entidades com fulcro no Art. 150, VI, b, fazendo remissão, destarte, à

⁹⁰ BRASIL. Câmara dos Veradores. **Projeto de Lei** nº 1350/2012

norma imunizante. Contudo, além de não ser competente para regular a norma constitucional, o projeto fala em isenção, não servindo, desta forma, a elucidar a controvérsia, que origina-se justamente da amplitude hermenêutica imputada à norma constitucional da imunidade tributária. No que diz respeito ao problema dos templos maçônicos, todavia, o STF em julgamento⁹¹ recente decidiu pela não cabimento da imunidade aos templos maçons, ao argumento do ministro relator Ricardo Lewandowski de que a maçonaria “não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos”. Contudo, cabe destacar o voto vencido do ministro Marco Aurélio:

No mais, o voto do ilustre relator acaba por promover uma redução teleológica do campo de aplicação do dispositivo constitucional em comento. É dizer: revela-se ainda mais restritivo que a interpretação literal da Lei Maio (...). Há inequívocos elementos de religiosidade na prática maçônica. No mais, atendem para a norma constitucional: **ela protege o culto. E este consiste em rituais de elevação espiritual**, propósitos intrincados nas práticas maçônicas, **que, se não podem ser classificadas como genuína religião**, segundo a perspectiva das religiões tradicionais — e o tema é controverso —, **estão dentro do escopo protetivo da Constituição de 1988**

Nota-se, destarte, que, embora ambos partam de um pressuposto religioso, o ministro Marco Aurélio aponta para uma interpretação mais flexível da norma constitucional. Neste sentido, ao admitir que o culto, na condição de ‘rituais de elevação espiritual’, figura no escopo protetivo da norma maior, ainda que não enquadre-se genuinamente como religião, aumenta significativamente o raio de alcance da norma, extrapolando a ordem religiosa. Assim, situações antes não abrangidas pela norma, passam a ser, ensejando o estabelecimento de novo limite interpretativo para a palavra culto, desde que observem os demais valores constitucionais protegidos, tais como a dignidade das pessoas e sua igualdade, além de outros pilares do nosso Estado.

Assim, registra-se que a contenda não cinge-se apenas à maçonaria, mas abrange, como mencionado, qualquer associação cuja finalidade tenha por objeto a cultuação de algo. Essa, ao nosso ver, seria a interpretação mais adequada. Obviamente que, para lograr eficácia, deve-se editar regulamentação que delimite objetivamente a amplitude do termo culto (que, ainda que abranja materialmente

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário** 562.351/RS

qualquer culto, necessita contornos formais mínimos quanto à sua observância). Como a problemática da aplicação prática é tratada em outro capítulo, faz-se mister, aqui, apenas indicar a interpretação conceitual mais adequada – tecendo, portanto, uma crítica no plano teórico sem atentar-se à sua eficácia e aos seus desdobramentos no plano empírico, os quais serão abordados mais a frente.

2.1.2.2.1 Conceito jurídico de religião

Em que pese a adoção do entendimento ora exposto, a saber, de uma interpretação mais ampla no que tange a delimitação do vocábulo culto, faz-se mister, a título de argumentação, considerar a adoção de entendimento diverso e os seus conseqüentes desdobramentos (ainda no plano teórico-conceitual). Isto porque, como dito, a associação do termo ‘culto’ à prática de atos religiosos é pressuposto semântico enraizado ao conceito de tal modo, que a discussão, neste âmbito, inicia-se a partir deste ponto. Com efeito, na tentativa de conceituar juridicamente culto, a análise via de regra procedida nos remete ao enquadramento ou não dos atos de determinada entidade à essência religiosa. Em outras palavras, ainda que ignorado o primeiro tópico (anteriormente exposto), cai-se em um segundo dilema conceitual, isto é, o de atribuir um significado jurídico à religião.

Assim, ainda que defendamos uma aplicação mais ampla do conceito de culto – que extrapole, pois, a fronteira religiosa –, cabe apontar que, ainda que utilizemos um conceito mais restrito – vinculado à esfera religiosa –, o problema conceitual persiste, agora na delimitação da palavra religião. Isto porque, a Constituição Federal também não define o conceito de religião, nem autoriza o legislador ordinário a defini-lo.

Neste sentido, TORRES⁹² aduz que

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser substancial – em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nessa medida, o intérprete deve buscar o

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário: Os direitos humanos e a tributação**. Imunidades e Isonomia. V. III, RJ: Renovar, 1999, p. 241.

sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças ou associações de grupos minoritário

Assim, como anteriormente exposto, cabe buscar um conceito jurídico do termo, ou seja, um conceito em harmonia com o ordenamento jurídico, isto é, que vá ao encontro com os princípios tutelados pela norma constitucional. Isto porque o Brasil, em que pese ser um país de população majoritariamente católica, é um Estado laico, que não professa nenhuma religião oficial. Assim, vale destacar, em tempo, que o elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se de “neutralidade ou não identificação do Estado com qualquer religião”⁹³. Conforme o Art. 19, I da Magna Carta:⁹⁴

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – 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 formada lei, a colaboração de interesse público;

Como consequência do laicismo ou secularismo, abre-se espaço para o pluralismo religioso⁹⁵ na seara das religiões, corroborando o Estado de Direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como “um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito”⁹⁶. Desta forma, a laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos de todas as religiões devem dele usufruir, razão pela qual a os limites semânticos da palavra são de suma importância.

2.1.2.2.2 Liberdade de crença vs. Vazio conceitual: consequências práticas

A construção conceitual decorrente do vazio legal observado deve, como visto, observar a sistematicidade do ordenamento jurídico. Nesta medida, ao buscar-

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário: Os direitos humanos e a tributação**. Imunidade e Isonomia. V. III, RJ: Renovar, 1999. p. 240.

⁹⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

⁹⁵ SABBAG, Eduardo. **A Imunidade religiosa e as lojas maçônicas**. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/>>. Acesso em 22 de novembro de 2012.

⁹⁶ TORRES, *op. cit.*, p. 239.

se uma interpretação semântica, deve-se o fazer à luz da Constituição, atentando-se para os princípios por ela tutelados.

Neste contexto, destaca-se a liberdade religiosa, considerada por muitos, um direito fundamental, sendo, inclusive, prescrita na Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948.⁹⁷ Seria, pois, o direito de livre expressão religiosa, incluindo-se a liberdade de não seguir qualquer religião, prevista na Constituição Federal⁹⁸:

Art.5º, VI: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;”

Art.5º, VII: “é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;”

Art.5º, VIII: “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;”

Observa-se, portanto, a existência de garantia constitucional de proteção às religiões, devendo o Estado respeitar e prezar pela total liberdade de crença, quaisquer sejam os seus ideais, desde que tal prerrogativa não seja utilizada com o propósito de descumprimento da lei.

Assim, insta salientar que mesmo a liberdade religiosa, princípio fundamental positivado constitucionalmente, possui limites no que tange à sua abrangência, pois não pode colidir com outros valores e princípios constitucionais. Neste contexto, é amplo o campo de discussão, principalmente em situações onde há colisão de valores, tais a recepção de sangue pelas testemunhas de Jeová, o sacrifício de animais como afronta à proteção constitucional ao meio ambiente, a incidência da ministração de curas nos rituais no tipo penal de curandeirismo, entre outros. Contudo, não cabe adentrar no mérito ou na análise concreta destes casos. Cumpre apenas registrar a controvérsia existente acerca dos limites legais que circundam a liberdade religiosa.

⁹⁷ Art. 18: “Todo o homem tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, isolada ou coletivamente, em público ou em particular”

⁹⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

Entretanto, em não havendo afronta alguma à lei no exercício da religiosidade, a liberdade deve ser assegurada pelo Estado de maneira mais ampla possível, pois trata-se de garantia constitucional. Com efeito, não pode, o Estado, fazer qualquer juízo valorativo acerca das religiões existentes. A respeito, leia-se: deve o Estado aceitar qualquer atividade religiosa praticada e reconhecer como tal, ainda que trate-se de ideologia alternativa às religiões tradicionais, desde que não afronte nenhum preceito legal. Isto porque, deve-se interpretar o princípio da liberdade religiosa à luz da constituição, ou seja, em conformidade com o princípio da laicidade estatal. Ora, ao se colocar em posição de neutralidade, não pode o Estado reconhecer determinada religião em detrimento de outras. Deve-se, portanto, prezar pela observância do princípio da igualdade, de modo que, por mais atípica que se demonstre determinada religião, merece esta o reconhecimento do Estado, sob pena de ferir o princípio da igualdade, da laicidade e da liberdade religiosa.

Partindo deste pressuposto, a saber, o de que deve ser reconhecida como religião toda e qualquer atividade que assim se autodenomine, desde que observados, nas suas práticas, os limites legais, chega-se a uma conclusão de certo modo assustadora: salvo os limites legais, pode-se inserir no âmbito da religiosidade quaisquer crenças e ideais, tendo, necessariamente, o crivo de aprovação e reconhecimento estatal.

Com efeito, não haveria como refutar juridicamente o reconhecimento de determinadas religiões, tais como, o Discordianismo, baseado na adoração na adoração da deusa Greco-Romana do caos, Eris, ou mesmo a Igreja Maradoniana, religião fundada na Argentina para celebrar o jogador de futebol Diego Maradona como seu deus. Assim, ainda que intituladas como sátiras ou paródias aos olhos da sociedade, a sua negação, diante do ordenamento jurídico, iria de encontro ao princípio da liberdade religiosa, uma vez que, por mais insólitas que afigurem, não disseminam a prática de atos ilícitos ou contra o ordenamento.

Tal consequência prática, ainda que soe absurda, é plenamente possível, em um modelo de Estado Democrático de Direito. A título de exemplo, cita-se a permissão concedida, por autoridades austríacas, ao cidadão Niko Alm⁹⁹ em julho de 2011 para utilizar um escorredor de massas como adorno em sua foto de carteira de motorista, fato que ganhou destaque na mídia internacional. No caso, após constatar

⁹⁹ Ateu abertamente declarado, Niko revela em seu blog (<http://blog.alm.at>) que a atitude foi uma maneira de protesto frente à subjetividade da lei em favor das religiões.

a permissão do Estado para utilização, por motivos confessionais, de véus islâmicos por mulheres muçulmanas, Alm requereu a utilização de um escorredor de massas na cabeça, em virtude de sua religião, o Pastafarianismo¹⁰⁰. Após a concessão ter sido condicionada à realização de exames médicos para comprovação de sanidade mental, Niko obteve, três anos após o requerimento, permissão das autoridades para a utilização do adereço. Ainda que sua intenção não passasse de um golpe publicitário em favor do secularismo, isto é, a separação da Igreja do Estado, a permissão foi concedida, reafirmando a impossibilidade do Estado de valorar os motivos religiosos e apontar quais religiões ensejam a exceção da norma.

Assim, ainda que admitíssemos a restrição semântica da palavra culto à prática de atividade religiosa, mostra-se de extrema dificuldade a caracterização jurídica da religião, mormente em virtude da liberdade religiosa e do princípio da igualdade que incide em razão da laicidade estatal. Uma norma de tal modo aberta na sua interpretação, enseja a incidência da imunidade tributária não somente em cultos socialmente deslegitimados, mas também em religiões de caráter duvidoso. Destarte, observados os limites legais, deve-se proteger também as seitas e cultos heterodoxos, ainda que extravagantes e de pouca aceitação social, pois configuram-se com direito das minorias.

2.2 Dificuldades de aplicabilidade

2.2.1 Autoaplicabilidade: regra abstrata de aplicação imediata

Após a exposição supra acerca das dificuldades objetivas em delimitar semânticamente os conceitos componentes da norma imunizante dos 'templos de qualquer culto', cabe uma análise com foco direcionado à sua aplicabilidade prática. Destaca-se que há uma série de fatores que dificultam a aplicação da norma em comento, em especial, como já descrito, a dificuldade de conceituação dos principais

¹⁰⁰ Pastafarianismo, termo oriundo de um trocadilho entre as expressões *pasta* (macarrão em inglês) e *rastafari* (o movimento religioso jamaicano), é uma religião com origem satírica fundada por Bobby Henderson em 2005. Sua fundação deu-se como um protesto contra decisões como a proferida pelo conselho educacional de uma escola na cidade de Dover, Pensilvânia (EUA), de exigir dos professores de ciências o ensino do criacionismo, do design inteligente, como alternativa à teoria da evolução biológica nas aulas de disciplinas científicas correlatas.

elementos da norma. Contudo, a dificuldade interpretativa dos três elementos estudados – templos, culto e religião –, deriva de um mesmo problema: a ausência de regras objetivas balizadoras, aptas a auxiliar o intérprete à caracterizar, de maneira mais detalhada, o contexto que a norma tenciona proteger. A propósito, sustenta CARVALHO¹⁰¹ que as imunidades relacionam-se a “(...) situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Apurando-se o estudo desenvolvido acima, percebe-se que o principal obstáculo à determinação concreta do significado de templo é justamente a ausência de previsão normativa conceitual, delegando-se à doutrina o desenvolvimento de teorias condizentes com a suposta vontade legislativa e, conseqüentemente, em harmonia com o espírito da Constituição. O elemento 'culto' esbarra no mesmo problema, com o agravante de que, pelo senso comum, seu conceito já é pré-delimitado pela ideia religiosa, o que não é necessariamente adequado, haja vista a disposição protecionista da Carta Política. Ainda que admitido tal pressuposto, o problema persiste, na medida em que igualmente o vocábulo religião carece de determinação jurídica e, do mesmo modo que o culto, deve ser entendido de maneira extensiva, em virtude das garantias constitucionais ora expostas.

Tal ausência de prescrição normativa, por certo, gera problemas de ordem prática, pois causa uma indefinição quanto a incidência ou não da norma. Isto porque não somente tais conceitos carecem de prévia definição jurídica, como também não há previsão alguma, pela norma constitucional, de regulamentação do texto legal no que tange aos templos de qualquer culto.

Inobstante tal fato, aponta-se que as normas constitucionais imunizantes são necessariamente normas de aplicação imediata, pois, conforme realça expressamente o art. 5º, §1º da Carta Maior¹⁰², “as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata”. Não há, pois, dúvidas, no que concerne ao imediatismo da aplicação da norma, uma vez que tal característica consta expressamente no texto constitucional. Todavia, conforme a tradicional classificação das normas constitucionais dada por José Afonso da Silva, as normas, em relação a sua aplicabilidade, podem ser de eficácia plena, contida ou limitada. A

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 179.

¹⁰² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

propósito, leciona SILVA¹⁰³, as normas constitucionais que estabelecem proibições ou vedações tem eficácia plena, exceto quando a própria Constituição infirma a edição de lei complementar para restringir ou implementar comando normativo. Quando a Constituição não direcionar, expressamente, a lei complementar para regulamentar a limitação ao poder de tributar, a regulamentação é facultativa, conforme a melhor doutrina.¹⁰⁴

Assim, pode-se afirmar que a regulação da norma sob exame é da natureza facultativa, não imperial, uma vez que a Constituição não aponta expressamente a edição de lei complementar para restringir o comando normativo. Destaca-se que, caso seja a norma imunizante prescindível de regulamentação, impõe-se a utilização de Lei Complementar, conforme o art. 146, II¹⁰⁵ da Carta Política. Ressalta-se, a propósito, que o Código Tributário Nacional (CTN)¹⁰⁶, embora formalmente editado como Lei Ordinária – pois à época não havia exigência de lei complementar para a matéria –, foi recepcionado pela atual Constituição com *status* de Lei Complementar, somente podendo ser alterado ou revogado através de outra Lei Complementar.

Destarte, trata-se de norma de aplicação imediata – pois expressamente disposto na Norma Maior – com regulação facultativa via Lei Complementar. Em outras palavras, estamos diante de uma norma constitucional de eficácia contida, isto é, aquelas que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinado assunto, mas possibilitou que a competência discricionária do poder público restringisse o assunto, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nela enunciados. No caso em tela, ainda que a Constituição não autorize expressamente que a legislação inferior possa compor o seu significado, a eficácia da norma constitucional pode também ser restringida ou suspensa em decorrência da incidência de outras normas constitucionais. A título de exemplo, cita-se a liberdade de reunião, sobre a qual não existe previsão restritiva expressa, mas pode ser suspensa ou restrita em períodos de estado de sítio ou de

¹⁰³ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. ed. São Paulo : Malheiros, 2000, p. 101.

¹⁰⁴ PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 24 de novembro de 2012.

¹⁰⁵ Art. 146: Cabe a lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

¹⁰⁶ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Senado**, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

defesa. Neste sentido, aponta Jose Afonso da Silva¹⁰⁷ que “(...) a redução também pode ocorrer diante de um conceito vago, como “ordem pública”, “bons costumes”, “segurança nacional”.

Assim, ainda que não prevista expressamente pela Constituição, uma vez constatada a dificuldade de aplicação imediata da norma pelo intérprete, faz-se necessário conter a sua eficácia, restringindo seu alcance, através da edição de Lei Complementar regulamentadora. Tal assertiva tem fundamento nos interesses sociais que servem de fulcro pra norma imunizante, como visto em capítulo anterior. Deste modo, a restrição da eficácia da norma justifica-se por uma previsão constitucional indireta, pois objetiva que a norma melhor se adeque aos interesses constitucionais.

A professora Costa¹⁰⁸ inova ao propor uma nova modalidade de classificação das normas imunizantes: afirma que, se a norma constitucional imunizante tem aplicabilidade imediata e eficácia plena, a imunidade é incondicionada; se, por outro lado, for norma de aplicabilidade imediata e eficácia contida, com restrições, trata-se de imunidade condicionada, sendo sua fruição ser estatuída ou não pelo legislador infraconstitucional¹⁰⁹. A respeito, em análise acerca da imunidade tributária das instituições assistenciais de ensino, assevera PERES:

Entendemos, pois, que a imunidade das entidades de educação é de natureza condicionada, somente alcançando as instituições sem finalidade de lucro, como disciplina o art. 14 do Código Tributário Nacional, cuja determinação de não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título e aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e, ademais, manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Evidencia-se imunidade condicionada, ou seja, a entidade atingida pela imunidade terá que cumprir obrigações acessórias de forma continuada que, se não forem observadas, a autoridade competente poderá suspender a aplicação da imunidade, como dispõe o § 1º do art. 14, CTN.

Neste sentido, conforme anteriormente aludido, a imunidade prevista na alínea 'c' do art. 150, VI, condiciona diretamente a vedação da instituição de

¹⁰⁷ SILVA, Jose Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

¹⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. Dialética - São Paulo: 2001.

¹⁰⁹ PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em 24 de novembro de 2012.

impostos à situação prevista, desde que “atendidos os requisitos da lei”, sendo, portanto, imunidade condicionada ao preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN, ou seja, é norma regulada por Lei Complementar. A alínea 'b', por outro lado, somente veda a instituição de tributos sobre “templos de qualquer culto”, atuando como imunidade incondicionada, pois inexistente Lei Complementar que a regule. Porém, trata-se de norma indiretamente condicionável, pois, conforme dito, ainda que não haja condição expressa, é norma de eficácia contida pois sua aplicação deve observar os demais princípios constitucionais tutelados.

Portanto, na condição de norma de eficácia contida, deve a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, ser regulada por Lei Complementar a fim de que sua eficácia, atualmente incondicionada, seja condicionada ao preenchimento de determinados requisitos-norte, que servirão de baliza para a sua aplicação. Com efeito, do mesmo modo que o art. 14 do Código Tributário Nacional exige, para caracterização do fim social das entidades arroladas na alínea 'c', a ausência de distribuição de lucro, a aplicação dos recursos para manutenção dos objetivos institucionais e a manutenção de escrituração de receitas e despesas em livros formais, faz-se mister semelhante regulamentação à alínea 'b'. Como consequência, em existindo requisitos hábeis a especificar as características de um templo, a arrolar os objetos ensejadores do culto e a delimitar critérios – como número mínimo de fiéis em determinada área espacial ou número mínimo de encontros em determinado lapso temporal – para reconhecimento de dada crença como religião, tornar-se-ia imensamente mais fácil auferir, no caso concreto, se o interesse social que ampara a concessão da imunidade tributária está sendo, de fato, perseguido.

Tal medida, destarte, serviria de elo que, por um lado protege o interesse social, garantindo que as instituições dispensadas do pagamento tenham, de fato, intuito de reverter tal desoneração fiscal à sociedade através da prestação de serviços, mas, por outro, legitima e protege crenças e religiões minoritárias, que inobstante não terem o respaldo da sociedade, constituem-se verdadeiramente como cultos sérios com dado objetivo social, por mais extravagantes e atípicos que sejam. Afasta, dessarte, um possível desvio de finalidade em função da criação de instituições com propósito evidentemente diverso do fim social – instituições maquiadas, ditas “laranjas” ou de fachada –, mas que valem-se da igualdade e liberdade religiosa para gozar da imunidade tributária.

Cumpra registrar, contudo, que a possibilidade – e, no caso examinado, necessidade – de regulação da norma de imunidade, em virtude de sua necessária aplicação imediata e, conforme exposto, eficácia contida – o que lhe confere o status de imunidade condicionada –, não se confunde com o instituto da não-incidência, ora estudado, que, embora igualmente demande a edição de lei complementar para sua aplicação, é norma de aplicação mediata por natureza, tendo, destarte, sua eficácia limitada à edição de regra regulamentadora. Não é, pois, faculdade para uma melhor aplicação, e sim, uma necessidade inerente à incidência da norma prevista. Do mesmo modo, não confunde-se com o instituto da isenção, no qual, embora haja faculdade do legislador ordinário em limitar a incidência da norma, ela advém dos interesses políticos e contingentes, ao passo que a faculdade regulatória da imunidade tributária de eficácia contida tem o fulcro de suprir o vazio conceitual quanto aos elementos normativos previstos e, conseqüentemente, possibilitar sua aplicação em conformidade com os demais princípios constitucionais, racionalizando a norma para explicitar sua verdadeira vontade.

2.2.2 Inobservância de requisitos objetivos: conseqüências

A ausência de requisitos objetivos enseja uma ampla possibilidade de sonegar impostos. Na prática, inexistindo Lei Complementar que exija determinadas condições a serem verificadas, sob pena da não incidência do benefício, dificulta-se a auferição prática de qualquer tipo de fraude. Ainda que, para constatar o desvio de finalidade, baste uma verificação acerca da atividade de terminada entidade, tal investigação necessariamente decorre de uma denúncia ou suspeita decorrente de qualquer razão, de modo que, inexistindo tal impulso, as autoridades não fiscalizarão *ex officio* a totalidade das instituições beneficiárias da norma. De outra banda, havendo previsão expressa, inevitavelmente os entes que gozam do benefício precisarão prestar contas ao fisco, a fim de comprovar o preenchimento destes – como é o caso das instituições de ensino.

Vale ressaltar, neste contexto, que, a simples existência de uma Igreja enseja o recebimento do benefício. Diante disto, não há qualquer empecilho à criação de

igrejas utilizadas para fins sonegatórios. Como ressaltado, a menos que haja indícios neste sentido, torna-se difícil proceder com uma fiscalização.

Neste sentido, destaca-se a Operação Lava-Rápido protagonizada pela Polícia Federal, que desarticulou na manhã do dia trinta e um de outubro de 2012, uma quadrilha especializada em crimes contra o Sistema Financeira Nacional.¹¹⁰ Tal ação, contudo, teve início em março de 2012, quando houve a abertura do inquérito policial, apenas após a constatação de que uma pequena Igreja havia movimentado em suas contas cerca de R\$ 400 milhões em operações financeiras. As investigações constataram o que os indícios já apontavam:

[...] tratava de uma empresa que jamais teve existência física e que a associação religiosa foi criada por gozar de imunidade tributária, o que, diminuiria as probabilidades de fiscalização, na visão dos integrantes do grupo.

Reitera-se, portanto, o fato de que o êxito na apreensão da quadrilha se deu em virtude da movimentação de alta quantia, não condizendo com a dimensão de Igreja de pequeno porte, fato que chamou a atenção das autoridades. De outro modo, isto é, inexistindo indícios que apontassem a fraude, dificilmente tal investigação teria lugar, pois demandaria o movimento do aparato estatal com o fito de desencadear uma ação de fiscalização voluntária, ato impraticável – mormente considerando o número de templos existentes no território nacional – tendo em vista a alocação e movimentação de recursos humanos necessários à sua realização.

Tal brecha legislativa, contudo, não precisa ser explorada ostensivamente para restar caracterizada a ocultação dolosa mediante fraude, típica da sonegação. Em outras palavras, não é necessário que haja, de fato, a constituição de entidade laranja com exclusivo propósito fraudulento. Para tanto, basta a existência de uma instituição religiosa, com reais ações e serviços sociais, mas que, todavia, desvie apenas parcialmente os recursos que de outro modo empregaria no pagamento de tributos. A propósito, vale citar o investigação deflagrada, em 2009, pela Secretaria Estadual da Fazenda da São Paulo em face de possíveis possivelmente

¹¹⁰ FEDERAL, Polícia. **Operação Lava Rápido desartivula quadrilha envolvidas em crimes financeiros**. Disponível em: <http://www.dpf.gov.br/agencia/noticias/2012/10/operacao-lava-rapido-desarticula-quadrilha-envolvida-em-crimes-financeiros>. Acesso em 08 de dezembro de 2012.

relacionadas a Igreja Universal do Reino de Deus. A respeito, é pertinente a transcrição da notícia veiculada pela mídia à época:¹¹¹

Uma investigação mais ampla feita pelo fisco nas finanças da Igreja Universal do Reino de Deus, concluída em 1997, estabeleceu que os recursos da igreja foram desviado para o patrimônio particular de seus líderes e para empresas que, por terem o lucro como finalidade, não deveriam se beneficiar da imunidade tributária conferida pela Constituição a entidades religiosas.

[...]

De acordo com a Receita, a Universal "demonstrou ser mera geradora de recursos para a montagem de um grupo econômico que nada fica a dever aos demais existentes na economia brasileira, até com alguma complexidade atingindo inclusive a área financeira".

Na época, a fiscalização resultou em uma multa de R\$ 98 milhões (cerca de R\$ 300 milhões, corrigidos pela Selic). Também embasou um processo do Ministério Público Federal para cancelar a concessão da Rede Record, comprada em 1990 pelo bispo Edir Macedo por meio de empréstimos.

Segundo a Receita, a maior parte dos US\$ 45 milhões da compra da emissora saiu da igreja. A Universal seria a dona "de fato" da rede e apenas pessoas físicas podem deter concessões de televisão.

O recurso está paralisado há uma década na justiça. Os líderes da Universal obtiveram vitória em primeira instância e evitaram o cancelamento do registro da Record. Os procuradores da República recorreram da decisão em 1999.

No caso, por tratar-se do primeiro e maior grupo neopentecostal do Brasil, com cerca de 8 milhões de fiéis somente no país, não há como negar o exercício de sua atividade religiosa. De fato, a Igreja mantém mais de cinco mil templos e quase 10 mil pastores em todo território nacional. Contudo, ainda que reinvesta parte do dinheiro arrecadado com as doações dos fiéis e com a desoneração fiscal na construção de templos e, conseqüentemente, na sua expansão religiosa, nada obsta que parte do montante arrecadado pela Igreja seja redistribuído e aplicado em diferentes áreas que não a religiosa, visando, destarte, fins desvinculados do interesse social.

Conclui-se, pois, que desimporta a natureza pública de sua atuação, uma vez que, inexistindo regulamentação, há brecha legislativa que enseja a sonegação fiscal. Assim, pouco vale tratar-se de instituição completamente laranja ou instituição de ordem religiosa, efetivamente atuante na área a que se propõe, pois não há

¹¹¹ HORA, Zero. **Receita aponta desvio de dinheiro da Igreja universal**. Disponível em: <http://zerohora.clicrbs.com.br/rs/noticia/2009/08/receita-aponta-desvio-de-dinheiro-da-igreja-universal-2617737.html>. Acesso em 08 de dezembro de 2012.

meios – exceto, como mencionado, em razão de alguma denúncia – de garantir que os recursos sejam revertidos, na sua integralidade, à consecução de seu fim social, fato pelo qual, pugna-se pela regulamentação da atividade.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, merecem destaque alguns pontos acima formulados. Conforme consignado supra, a imunidade encontra seu alicerce no interesse social, que, a seu turno, racionaliza-se, historicamente, mediante o desenvolvimento dos direitos fundamentais, os quais, ao serem positivados como princípios gerais da Constituição Federal, entram no âmbito da tutela constitucional.

A partir deste eixo central, a saber, os princípios gerais da Norma Maior, é que estrutura-se e resta amparado o ordenamento jurídico na sua totalidade. Em suma, pode-se asseverar que tais princípios regem a constituição, e conseqüentemente a interpretação de qualquer norma jurídica componente do sistema jurídico. O fundamento desta assertiva reside na concepção sistemática do ordenamento enquanto pirâmide, cujo topo resta preenchido pela Constituição. Dessarte, ao extrair o significado de dada norma jurídica, a hermenêutica adota deve obedecer ao topo da pirâmide, isto é, a Constituição e, conseqüentemente, ser interpretada sob a égide dos princípios que a regem, ou seja, conforme os interesses sociais.

Grosso modo, pode-se dizer que as normas jurídicas devem pautar-se pela sua função social que é, em última instância, desdobramento do interesse social. É a partir deste prisma, portanto, que devemos preencher o vazio conceitual da norma ora analisada: a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Com efeito, os elementos que compõem seu enunciado normativo carecem de conceito jurídico, devendo-se investigá-los a fim de delimitar seu conteúdo semântico à luz dos princípios constitucionais.

Por conseguinte, merece prosperar uma interpretação sistemática dos elementos normativos ora investigados: templo, culto e religião, essenciais para elucidarmos a verdadeira vontade da norma em questão. Conseqüentemente, amplia-se o campo de incidência da norma, haja vista o seu amparo pelos demais princípios constitucionais, tais quais o da igualdade, liberdade religiosa, etc.

Paradoxalmente, contudo, tal hermenêutica gera um indesejável efeito colateral: a abertura de um leque demasiadamente extenso de possibilidades interpretativas. Tal fato importa em uma dificuldade extrema ao intérprete, sobretudo no trabalho de averiguação, no caso concreto, acerca da real intenção do

beneficiário da norma jurídica, possibilitando, destarte, o descumprimento da função social da regra jurídica aplicada.

Como alternativa, impõe-se a edição de lei regulamentadora. A propósito, malgrado inexistir previsão constitucional expressa neste sentido, o que, num primeiro momento aparenta ser uma norma incondicionada, é, na realidade, condicionada, porém momentaneamente não condicionada ou, em outras palavras, condicionável, pois é afetada por previsão constitucional indireta, aferida em virtude dos demais princípios constitucionais, os quais exigem a manutenção de sua função social. Dessarte, na medida em que a ausência de regulamentação limita a observância da função social da norma, resta configurado o comando indireto para edição de regulamentação hábil à concretizar tal função.

Neste sentido, uma regulamentação acerca das linhas gerais de aplicação do dispositivo, concederia um norte interpretativo ao aplicador da norma, bem como excluiria potenciais beneficiários fiscais não dotados de real intenção assistencial. Ademais, facilitaria a fiscalização da incidência concreta da norma, com o fito de assegurar a observância do fundamento último da concessão: a reversão do benefício fiscal em prestações de serviços de cunho social, consoante com o interesse social intrínseco à Constituição.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU e Progressividade**. RDP 93/223.

ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência**. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/836/595>>. Acesso em: 08/12/2012.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1350/2012

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Senado**, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 08/12/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário** 325.882/SP. Relator original: Min. Ilmar Galvão, red. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18 de dezembro de 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário** 562.351/RS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança** 22191/DF, Relator: Min. Celso de Mello, DJ de 19/12/2006

BRASIL. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível** nº 2003.0150093525. Relator: Asdrubal Nascimento Lima 15 de março de 2004, DJ 24/06/2004 p. 64

CARRAZA, Elizabeth Nazar. Apud CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional: Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo**. 14ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. Dialética – São Paulo: 2011.

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

COELHO, Cláudio Carneiro. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro: COAD, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel. RDtributário 62/71.

FEDERAL, Polícia. **Operação Lava Rápido desartivula quadrilha envolvidas em crimes financeiros**. Disponível em:

<http://www.dpf.gov.br/agencia/noticias/2012/10/operacao-lava-rapido-desarticula-quadrilha-envolvida-em-crimes-financeiros>. Acesso em 08 de dezembro de 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária**, São Paulo: RT, 1999.

JUNIOR, Aloísio Cristovam dos Santos. **A liberdade de organização religiosa e o Estado laico brasileiro**. São Paulo: Editora Mackenzie, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7ª edição. São Paulo: Livraria Martins Fontes Editora, 2006.

MARRONI, Fernanda. **Quais são as dimensões dos direitos fundamentais?**. Disponível em: <http://www.lfg.com.br/public_html/article.php?story=2011062115424915&mode=print>. Acesso em: 08 dez. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. (Pesquisas tributárias, Nova série, 4).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Opinião legal - Imunidade tributária das instituições de assistência social à luz da constituição federal**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 38, p. 108-123, nov. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 47, agosto/1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**.

MEIRA, Kildare Araujo. **Imunidade tributária: conceito axiológico e constatação da natureza intrínseca de cláusula pétrea do instituto, nos termos da Constituição de 1988**. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/4339011/2/ANTECEDENTES-HISTORICOS>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

MOTA, Aline Laranjeira. **Imunidade tributária dos templos: um dispositivo constitucional ainda violado**. Disponível em: <http://www.esmal.tjal.jus.br/arquivosPublicacoes/2008-12-05_imunidadetributariadostemplos.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2012.

PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa: as imunidades tributárias**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4478/competencia-tributaria-negativa>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo : Malheiros, 1995.

SABBAG, Eduardo. **A Imunidade religiosa e as lojas maçônicas**. Disponível em: <<http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosa-e-as-lojas-maconicas/>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. ed. São Paulo : Malheiros, 2000.

SILVA, Jose Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em: 08 dez. 2012.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. **Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-tributaria-das-entidades-religiosas-breve-analise,36090.html>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

TEPEDINO, Gustavo. **Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos**. *In*: Revista da Procuradoria-Geral da República. N. 5,1994.

TINTE, Everto Paulo. **Imunidade tributária dos templos**. Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos-pdf/imunidade-tributaria-templos/imunidade-tributaria-templos.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo apud COELHO, Cláudio Carneiro. **A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto**. Seleções Jurídicas. Rio de Janeiro: COAD, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário: Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e Isonomia**. V. III, RJ: Renovar, 1999.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. **Imunidade Tributária**. São Paulo: MP, 2005.