

# IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: DA NECESSIDADE DE RÉDEAS INTERPRETATIVAS

## TAX IMMUNITY OF TEMPLES OF ANY CULT: THE NEED OF INTERPRETATIVE REINS

*José Wilson REIS FILHO<sup>1</sup>*  
*André LUÍS RESENDE PAULINO<sup>2</sup>*

**RESUMO:** Este artigo trata da necessidade de rédeas interpretativas à extrapolação exegética do art. 150, VI, *b*, e seu § 4º, CF. Para atingir esse propósito, faz-se uma contextualização histórica do rompimento entre Estado e religião no Brasil e o surgimento da imunidade tributária dos templos religiosos para, após, abordar a imunidade tributária propriamente dita com algumas nuances, além das acepções de “templo”. Enfim, analisa-se o paradigmático RE 325.822-2, bem como o dispositivo constitucional supramencionado. Como hipótese, partindo de balizada doutrina e utilizando-se de recursos metodológicos dedutivos, pretendeu-se demonstrar ser equivocada a atual exegese ampliativa, bem como a necessidade exegese restritiva.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extrapolação Exegética; Imunidade Tributária; RE 325.822-2; Rédeas Interpretativas; Templos Religiosos.

**ABSTRACT:** This article addresses the need for interpretative reins to exegetical extrapolation of art. 150, VI, *b*, and its § 4º, CF. To achieve this purpose, it is made an historical overview of the split between State and religion in Brazil and the emergence of the tax immunity of religious temples to, after, address the actual tax immunity with some aspects, besides the meanings of "temple". Finally, we analyze the paradigmatic RE 325822-2, as well as the above-mentioned constitutional provision. As a hypothesis, starting from buoyed doctrine and using deductive methodological resources, aimed at demonstrating to be inadequate the current ampliative exegesis as well as the restrictive exegesis need.

**KEY-WORDS:** Exegetical Extrapolation; Interpretative Reins; RE 325822-2; Tax immunity; Temples.

### I - INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, consagra a liberdade religiosa como direito fundamental no artigo 5º, inciso VI, buscando assegurar que qualquer religião possa ser adotada e expressada pelo indivíduo – tudo, é claro, nos conformes da lei.

Além de garantir a liberdade religiosa, uma vez que nem sempre nesta *terrae brasiliis* assim se deu, o legislador constitucional procurou incentivar a sua prática estabelecendo imunidade tributária aos templos de qualquer culto em seu artigo 150, inciso VI, *b*, CF, trazendo complemento confuso à norma em seu § 4º. Tal complemento, dado a sua má redação, tem comportado ao longo do tempo diversas interpretações a respeito do que precisamente a imunidade tributária venha a englobar, ou melhor, sobre o que ela recai precisamente no que refere à expressão “templos de qualquer culto” (alínea *b*) – sendo certo que a doutrina majoritária e jurisprudência se utilizam de interpretação extremamente extensiva.

É neste ponto em que o presente estudo atua – eis, aqui, a problemática debatida.

Até que ponto é pertinente tamanho incentivo à liberdade religiosa?

---

<sup>1</sup> Pós-graduando em Direito do Estado no ProJuris Estudos Jurídicos. Graduado em Direito pelas FIO - Faculdades Integradas de Ourinhos (SP). Advogado. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8362316492104335>

<sup>2</sup> Pós-graduando em Direito do Estado no ProJuris Estudos Jurídicos. Graduado em Direito pelas FIO - Faculdades Integradas de Ourinhos (SP).

O texto constitucional fala em imunidade tributária de “templos”. De encontro, a doutrina majoritária extravasa - e a jurisprudência a acompanha - a disposição constitucional por meio de interpretação demasiadamente ampla, destoante e forçosa por meio do § 4º, o que praticamente acaba por alcançar a organização religiosa como um todo e não apenas o objeto templo e seus anexos.

Tal tratativa é de suma importância, uma vez que tal interpretação é equivocada, importa em extrapolação exegética ampliativa e pode comprometer a isonomia tributária a tal ponto de transformar organizações que deveriam ter propósitos estritamente religiosos em verdadeiras empresas. Não raras as vezes, também, depara-se com “portinhas” travestidas de templo destinadas, em tese, à pregação religiosa, mas que visam fins totalmente diversos, seja para fins econômicos, seja para evasão fiscal ou outra fraude.

É diante deste panorama que este artigo empunha vertente mais restritiva, visando coibir os excessos e abusos que hoje são corriqueiramente cometidos.

Para tanto, buscando objetividade, parte-se de uma breve contextualização histórica da liberdade religiosa no Brasil para logo a seguir ser referenciado alguns aspectos importantes a respeito do instituto da imunidade tributária pertinentes ao presente estudo, para, então, utilizando-se do paradigmático Recurso Extraordinário n.º 325.822-2 e estudando as nuances do dispositivo do art. 150, § 4º, questionar a atual posição da doutrina majoritária e chegar à ilação de que de fato há necessidade de rédeas interpretativas (exegese restritiva), o que de maneira alguma comprometeria a eficácia constitucional da norma.

## II – BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

A Constituição Cidadã aborda a liberdade religiosa principalmente em seu artigo 5º, incs. VI a VIII, tratando-se de direito fundamental que há de ser respeitado por todos.

O texto constitucional é extremamente claro ao assegurar a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, com destaque especial à garantia de livre exercício dos cultos religiosos, bem como proteção aos locais destinados às suas manifestações – tudo, porém, nos conformes da lei.

Da mesma forma, é incisiva a determinação de que ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa, ressalvada a hipótese em que o indivíduo a utiliza para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e negar-se a cumprir com prestação alternativa fixada em lei.

Contudo, tal preocupação em garantir a liberdade religiosa nem sempre assim se deu no Brasil.

Não é despendendo lembrar que a *terrae brasilis* sempre teve contatos com a Igreja, herança esta deixada pelos colonizadores portugueses. Não raras as vezes ao longo da história de nosso país tem-se a notícia de jesuítas em suas missões de catequização, entre inúmeros outros episódios em que fica nítida a atuação da Igreja. Há de ser lembrado, inclusive, que esta terra já foi chamada de Ilha de Vera Cruz e, depois, de Terra da Santa Cruz.

Ademais, na Constituição do Império de 1824 havia clara disposição:

Art. 5º - A Religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico, ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo.

Vale ressaltar no dispositivo acima transcrito a tolerância para com outras religiões, contudo, vedada qualquer exteriorização pública. Mesmo assim condicionada, à liberdade religiosa era vedado o desrespeito à “Moral Pública”.

Essa relação íntima entre Estado e Igreja veio a romper-se somente com a Constituição da República, em 1890, fazendo com que o Brasil se tornasse um país leigo, laico ou não confessional, não existindo, desta maneira, nenhuma outra religião oficial da República Federativa do Brasil (LENZA, 2014, p. 1082).

Ademais, de forma objetiva e já buscando a interceptação com o assunto principal do presente estudo, foi na Constituição de 1946 que surgiu a primeira vedação de instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto – foi a primeira manifestação da imunidade tributária a templos de qualquer culto no país, sendo certo que ainda hoje impera na Carta Magna de 1988.

E é especificamente nesta seara que convidamos o leitor a adentrar conosco nos tópicos a seguir, primeiramente abordando atributos importantes da imunidade tributária - pertinentes a este estudo - para depois envolver-nos nos aspectos relativos aos templos de qualquer culto.

### III - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre salientar que o instituto da imunidade tributária não é de existência recente, mas, sim, possui raízes históricas antigas nos tempos feudais. Discorrendo a respeito, lembra Ricardo Silva que

A imunidade tributária é hoje o corolário da evolução histórica de um privilégio, oriundo do Estado Feudal, que, em decorrência das espantosas lutas sociais travadas especialmente nos séculos XVIII e XIX, transformou-se numa garantia constitucional, destinada a preservar e incentivar a atividade de relevante interesse coletivo de certas pessoas discriminadas no Texto Constitucional. (2006, p. 14-15)

De maneira muito didática, insurge-se Eduardo Sabbag a respeito do que venha a representar o instituto das imunidades:

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da *competência tributária*. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. (2012, p. 283)

E arremata citando Paulo de Barros Carvalho:

Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributárias.” (*apud* SABBAG, 2012, p. 283)

Complementando a ideia acima exposta, Hugo de Brito Machado aponta ainda que o instituto

é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência. (2002, p. 241)

Para além de uma garantia constitucional, também, não há como olvidar-se de que a imunidade tributária vem a se constituir direito subjetivo público do indivíduo (direito fundamental de 1ª dimensão).

Trata-se, ainda, de

qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. (AMARO, 2006, p. 156)

Uma vez suficientemente abordada uma concepção geral do que venha a constituir a imunidade tributária, torna-se possível a abordagem de um aspecto mais específico a ela inerente, pertinente à linha de raciocínio deste artigo.

### III.1 - IMUNIDADE SUBJETIVA E OBJETIVA

As imunidades podem ser classificadas como subjetivas ou objetivas.

Entende-se como subjetiva quando o legislador não possui meios de fazer com que um sujeito seja compelido a efetuar o adimplemento do imposto por razões ligadas ao próprio sujeito.

A imunidade objetiva não prevê a possibilidade do surgimento da obrigação tributária em razão da própria coisa. Ou seja, o sujeito não pode ser forçado a adimplir imposto sobre coisa sabidamente imune.

Melhor explicando,

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade. (AMARO, 2010, p. 176)

Para fins meramente didáticos podemos citar como exemplos de imunidade subjetiva e objetiva o artigo 150, inciso VI da Constituição Federal com suas alíneas.

A alínea *a* veda a incidência de impostos, pelos entes federados, sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; este é exemplo claro de imunidade subjetiva, pois impede que um ente federado cobre imposto de outro ente federado. Assim, o Estado não cobra IPVA dos veículos municipais, assim como o Município não cobra IPTU sobre imóveis pertencentes ao Estado. A imunidade aqui se configura em razão da pessoa.

Da mesma forma trata-se de imunidade subjetiva a matéria tratada na alínea *c* do mesmo inciso e artigo, que trata de partidos políticos, fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, as quais possuem imunidade também em razão do próprio sujeito.

Por outro lado a alínea *d* é classificada como imunidade objetiva, que veda a tributação sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. Aqui não importa quem possui os bens, pois não há fato gerador sobre estes bens quando utilizados para esta finalidade. A imunidade, aqui, recai sobre o objeto e não sobre alguma pessoa.

Da mesma forma é objetiva imunidade que recai sobre os “templos de qualquer culto” eis que recaem sobre a própria coisa, não sendo vinculada a qualquer qualidade do sujeito. Contudo, o tratamento interpretativo que hoje é dado à linha *b* é incongruente com o dispositivo uma vez que lhe confere aspectos de imunidade subjetiva por meio de interpretação ampliada do § 4º do art. 150.

Antes de adentrar na problemática propriamente dita, *mister* o estudo sobre as acepções e extensões possíveis que a palavra “templo” possa ter.

### IV - CONCEITO DE TEMPLO

Como dito logo acima, necessária se faz uma análise acerca das acepções do que venha a ser templo.

O Dicionário Aurélio o aponta como “edifício público destinado ao culto religioso”, ou ainda “lugar descoberto e elevado que em Roma era consagrado pelos áugures”. (FERREIRA, 2010).

Da mesma forma o dicionário MICHAELIS explica templo como “Edifício público destinado à adoração a Deus e ao culto religioso” ou “Qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade”; “Lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde podia alongar-se a vista”. (MICHAELIS, 1998).

Já na doutrina tributarista, o conceito de templo passa por ter três interpretações (correntes), desde uma acepção mais restrita até uma extremamente ampla, senão vejamos:

1ª) Teoria Clássico-restritiva: também conhecida como a concepção Templo-coisa, templo seria considerado o local propriamente dito onde os cultos religiosos são celebrados – o prédio em si. Vislumbra-se, aqui, uma verdadeira *Coisificação*, ou, como menciona Sabbag, *universitas rerum*, isto é, o conjunto de coisas que estão atreladas ao principal, o templo (2012, p. 326). Como exemplo clássico de tal corrente (não se desprezando os demais), seguida inclusive por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 326), é o caso do *templo-móvel* em que de forma alguma haveria de se falar na incidência do IPVA respectivo.

2ª) Teoria Clássico-liberal: também chamada de concepção Templo-atividade. Para esta concepção, templo abrange tudo aquilo, direta ou indiretamente, busca viabilizar o culto. Esquivam-se dos impostos o local do templo propriamente dito, bem como seus anexos. Ao contrário da corrente acima, trata-se de, no caso, de *universitas juris*, isto é, o conjunto de relações jurídicas inerentes a direitos e deveres (SABBAG, 2012, p. 326).

Adepto a esta teoria, Aliomar Baleeiro entende:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos. (BALEIRO, 1999, p. 137)

Desta forma, percebe-se aqui uma “extensão” do conceito de templo, o qual também abrange outros tipos de edifícios como convento, casa paroquial, residência dos padres ou pastores, entre outros. Defensor de mesma linha de raciocínio é Hugo de Brito Machado, para quem

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

Tendo por base as situações retratadas no excerto supramencionado, a título de exemplo, infere-se que em locais de aprendizagem de liturgia não há que incidir IPTU; tampouco IPVA sobre o carro ou outro veículo usado pelo religioso na persecução de seu *mister*.

3ª) Teoria Moderna: também denominada de concepção Templo-entidade. Segundo Sabbag (2012, p. 327), templo nesta acepção é tido como uma entidade, associação, instituição ou organização, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas. Juridicamente, sua acepção é mais ampla que pessoa jurídica, representando, inclusive, o próprio “estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.

Encarando esta teoria como a mais ponderada, sustenta, ainda, o autor:

A nosso sentir, a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variáveis possíveis, requerem do exegeta um certo desprendimento das estruturas formais, a fim de atingir a *ratio legis* e propor a justiça fiscal aos casos concretos. (2012, p. 328)

Estas são as teorias existentes a respeito da concepção de templo, sendo certo que esta última vem predominando na interpretação do texto constitucional – tudo com base no artigo 150, § 4º, da CF.

Contudo, terá esta sido a vontade real do legislador originário? O Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 325.822-2 foi feliz na interpretação do dispositivo supramencionado?

## **V – O RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 325.822-2 E A ANÁLISE DO ART. 150, §4º, CF**

O paradigmático RE 325.822-2 veio a externar a posição do Supremo Tribunal Federal no sentido de conferir interpretação ampliativa ao art. 150, § 4º, da CF, dispositivo este utilizado como diretriz à exegese acerca da abrangência da imunidade tributária a templos de qualquer culto.

Confira-se a ementa do referido Recurso Extraordinário:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

A linha vencedora acompanhou o voto do Ministro Gilmar Mendes.

Em seu voto o Ministro utilizou-se da linha de raciocínio e interpretação de Ives Gandra da Silva Martins, lógica esta ampliativa, a despeito de haver mencionado as posições restritivas de Baleeiro e Carrazza.

Outro importante fundamento utilizado pelos Ministros, foi o RE 237.718-6, cujo relator foi Sepúlveda Pertence, voto vencido no RE 325.822-2. Confira a respectiva ementa:

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

No acórdão logo acima transcrito, fora ressaltado a importante finalidade social que a entidade assistencial possuía na sociedade, motivo pelo qual mais do que razoável seria que mesmo havendo um

imóvel daquela entidade alugado a terceiros, mas que a renda do aluguel fosse destinada aos fins por ela perseguidos, seria ampliada a imunidade tributária do art. 150, VI, c, da CF.

Insta ressaltar que a despeito do RE 237.718-6 ter sido utilizado como fundamento para o voto vencedor, tal recurso, segundo o próprio Ministro Sepúlveda Pertence, aquele vai contra e jamais a favor à linha vencedora. Surpreso por este fato e discorrendo a respeito deste recurso de sua relatoria, asseverou o Ministro:

Nele, claramente distingi a situação das instituições de assistência social da situação de ordens e seitas religiosas de qualquer espécie. Frisei, no ponto, na trilha da lição de Baleeiro, de Sacha Calmon e de outros doutores que citei, cuidar-se de uma instituição de assistência social, posto que religiosa.

Não consigo, sobrepor, ao demarcar o alcance das imunidades, uma interpretação literal ou puramente lógico formal, às inspirações teleológicas de cada imunidade.

Uma, a das instituições de educação e de assistência social porque desenvolvem atividade que o Estado quer estimular na medida que cobrem a sua deficiência.

Outra, a dos templos, a de ser o culto religioso uma atividade que o Estado não pode estimular de qualquer forma; tem apenas que tolerar.

Todo favor dado, portanto, a instituições religiosas, há de estar instrumentalmente ligado e, conseqüentemente adstrito, ao valor constitucional que se visa a proteger, a liberdade de culto. Por isso, a Constituição não o reuniu, num inciso só, instituições de assistência social ou de educação com as instituições religiosas.

Aí, haveria claramente uma equiparação total.

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

Deveras, manifestamo-nos desde já a favor da linha de raciocínio que empunha exegese restritiva do art. 150, § 4º, CF.

Com efeito, o dispositivo apontando, como bem criticado por Sepúlveda Pertence, é de difícil dialética, mal redigido, diga-se de passagem, possibilitando uma série de interpretações tanto de natureza restritiva quanto ampliativa. *In verbis*:

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

VI - instituir impostos sobre: (...)

b) templos de qualquer culto;

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;

§ 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.

Considerando-se a laicidade do Brasil (a cisão entre Estado e religião), não há como simplesmente sustentar que o fato de o § 4º do art. 150, CF, fazer menção à alínea b dentro de um período em que a parte final está na verdade muito mais atrelada à alínea c, possibilitaria o alcance vasto do instituto imunizador. O artigo 19, I, CF, permite a relação entre Estado e religião para fins de colaboração ao atingimento do interesse público. Entretanto, da maneira atual como vem se tratando a

exegese do artigo, de uma maneira demasiadamente extensiva, o Estado beira a subvenção dos cultos religiosos ou igrejas.

Dado este panorama, indo de encontro a esta acusação de subvenção, no RE 325.822-2 o Ministro Marco Aurélio, a favor da exegese ampliativa, discorreu que

Os bens, no caso, são destinados à finalidade do próprio templo. Não vejo, na espécie, uma pertinência maior, considerada a necessidade de distinguirem-se institutos, do disposto no artigo 19 da Constituição Federal, porque esse artigo, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios subvencionar cultos, pressupõe um ato positivo, um aporte, uma vantagem que seja outorgada, e, no tocante à imunidade, não há esse aporte.

Com a devida vênia, o ato de subvencionar não exige somente uma atitude positiva, mas comporta também omissão, como se percebe facilmente em caso.

Poder-se-ia dizer que não se trata de subvenção uma vez que por se tratar de imunidade tributária, na qual se impede a competência do Estado na imposição de impostos, este seria afastado pelo mandamento constitucional e, portanto, sequer teria ele competência para agir positiva ou negativamente. Porém, ressalta-se que tal ilação, embora deveras pertinente, acaba por exalar certa precipitação quando da sua sutilidade.

Com efeito, a princípio tal entendimento revela-se coerente; todavia, malgrado a concepção acerca da imunidade tributária, irrefragável que o fato de que o Estado - indiretamente - ao ser barrado na competência da instituição dos impostos sobre os casos apontados na Carta Magna como imunes, implica na violação à isonomia tributária e, queira ou não, “estimula”, fomenta, subvenciona, ou melhor, de certa forma blindas as organizações religiosas a pretexto de que a CF/88 assim o quis por meio de seu art. 150, § 4º.

Por sorte, a jurisprudência pátria é prudente ao enfatizar a parte final do § 4º do art. 150, isto é, “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, a fim de barrar a extrapolação, o abuso, da imunidade tributária hoje conferida às organizações religiosas por meio da interpretação ampliativa originada no RE 325.822-2. Não se pode destoar dos fins por elas perseguidos. Conjuntamente, tem-se destacado como limite àquela imunidade tributária o art. 173 da CF, evitando-se, assim, a formação de verdadeiras empresas religiosas fazendo frente ao particular numa disputa desigual.

É certo que o § 4º do artigo 150 da CF não possui natureza ampliativa, mas, sim, restritiva.

§ 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.

Note-se que o parágrafo é taxativo:

a) a palavra “vedações” já representa cunho balizador, limitativo;

b) o advérbio “somente” é classificado na língua portuguesa como de exclusão; assim, reforça-se ainda mais a interpretação no sentido de que apenas se admite uma determinada situação ou mais, conforme especificado;

e c) “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”: atente-se que o trecho final do dispositivo visa ser incisivo, afunilador, ser ponderado no sentido de predeterminar que a condição para que a imunidade tributária possa beneficiar as hipóteses previstas no art. 150, inc. VI, alíneas b e c, da CF, o patrimônio, a renda e os serviços, não podem ter relação estranha para com o fim perseguido, isto é,



não se pode ter caráter econômico a ponto da quebra da isonomia tributária ou da livre concorrência econômica, vedada pelo art. 173 da CF.

Além dos itens acima em que se procura demonstrar aspectos da redação do dispositivo do § 4º do art. 150, há de se analisar também qual extensão pode ser dada à palavra “entidade”.

Segundo o dicionário Michaelis, “entidade” pode significar:

1 Existência independente, separada, ou autônoma; realidade. 2 Aquilo que constitui a natureza fundamental ou a essência de uma coisa. 3 Aquilo que existe ou imaginamos que existe; ente, ser. 4 Individualidade. 5 Indivíduo de importância. 6 *Dir* Associação ou sociedade de pessoas ou de bens; pessoa jurídica de direito privado ou público: Entidade autárquica, entidade pública etc. (MICHAELIS, Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=entidade>>. Acesso em 05 de fevereiro de 2015.)

Em uma explicação mais voltada à seara jurídica, também define De Plácido e Silva:

ENTIDADE. Derivado do latim *entitas*, de *ens*, *entis*, do verbo *esse* (ser), é o vocábulo usado para indicar a existência ou tudo que existe, real ou efetivamente, ou mesmo por idéia ou ficção legal. [...] Entidade, pois, no sentido jurídico, possui acepção mais ampla que *pessoa jurídica*, desde que o vocábulo, amplamente, quer designar o próprio *estado de ser*, ou seja, significa a própria existência, vista em si mesma, em relação às coisas ou às pessoas. É o que constitui a *essência das coisas*. (*apud* MARTON, 2013, p. 20)

Dos conceitos transcritos, interessante se destacar a noção de que “entidade” pode significar uma sociedade ou associação de pessoas ou bens. Desta forma, pode-se inferir que decorrência lógica de tal possibilidade de acepção de “entidade” se equivale ao “conjunto” de bens ou pessoas.

Nesta senda, vislumbra-se aqui, no que refere a “templo” (art. 150, inc. VI, *b*, da CF), uma correspondência quase exata àquela da Teoria Clássico-liberal – imunidade tributária do local destinado ao culto mais seus anexos -, no entanto, com um *plus*: abrange-se também o patrimônio, a renda, e os serviços, desde que observada a finalidade essencial - no caso, deste conjunto de bens. Que fique certo que esse *plus* reflete um aspecto interno à atividade religiosa envolvida, não externa. Melhor explicando, esse patrimônio, renda e serviços devem originar-se do cerne da atividade religiosa em si, e não serem oriundos do ambiente externo, estranho à atividade religiosa. Caso contrário, há incidência, sim, de impostos, *e.g.*, incidirá IPTU sobre os bens imóveis alugados a terceiros, bem como ISS sobre o estacionamento aberto ao público em geral.

Poder-se-ia, paralelamente, ser questionada a relação entre “patrimônio” e “templo”. Coerentemente, Marton apazigua que

(...) não tendo as coisas personalidade jurídica, não tendo os templos personalidade jurídica, eis que são apenas os edifícios onde são realizados cultos religiosos, o dispositivo constitucional permite que se fale em “patrimônio do templo”, “renda do templo” e “serviços do templo”, objetivamente considerados. Assim, o templo passa a ser visto como uma universalidade, isto é, conjunto de bens ou de fatos com destinação unitária, embora sem personalidade jurídica. A ordem jurídica contempla situações semelhantes, tais como a dos condomínios edilícios ou dos espólios, que não têm personalidade jurídica mas têm patrimônio e renda. (2013, p. 20-21)

Em que pese o raciocínio desenvolvido, diferentes são os argumentos de SABBAG, para quem a acepção de “entidade” chancela na verdade a concepção do templo entidade, bem como pelo fato de

os termos “patrimônio”, “rendas” e “serviços” não estarem atrelado ao templo, uma vez que este não os possui, mas, sim, a “entidade” que os mantém. Por fim, pelo fato de o § 4º mencionar algo “relacionado” com a finalidade essencial, não ela em si, o que superaria a concepção menos restritiva do conceito de “templo” (2012, p. 330).

Para frisar ainda mais sua convicção, o autor ainda acrescenta que “curiosamente, segundo Flávio Campos, o texto constitucional registra o vocábulo entidade *“exatas cinquenta e duas vezes e, em todas elas, emprega-o com este sentido de ‘instituição’, ‘associação’, ‘organização’*”. (2012, p. 327)

Mesmo com a exegese feita pelo autor, mantém-se a posição desenvolvida alhures, no sentido da prevalência da Teoria Clássico-liberal com um *plus*.

O fato de a Constituição Federal empregar a palavra “entidade” praticamente todas as vezes no sentido de “instituição”, “associação”, “organização”, não quer dizer que também o empregue para o dispositivo ora debatido, de intelecção tormentosa.

Além do todo já articulado em prol de uma interpretação pela concepção de templo-atividade, há também de ser feita uma interpretação histórica do dispositivo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Conforme outrora afirmado no presente estudo, o instituto da imunidade tributária a templos de qualquer culto veio a surgir com a Constituição Federal de 1946, cuja redação era a seguinte:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

Repare que a redação do dispositivo acima transcrito não é tão clara, mas pode vislumbra-se que a sua aplicação deve incidir tão somente sobre a acepção de “templo” na perspectiva de templo-coisa ou templo-atividade, dado ao fato de que inexistia até então a confusa e polêmica redação do atual § 4º do art. 150, CF, na qual aparece a palavra “entidade”.

Como retrata Marton (2013, p. 21), o STF, no RE 21826-DF, julgado de 02/07/1953, assim se posicionou:

A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.

Ademais, confira-se, agora, na Constituição de 1967:

Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III - criar imposto sobre: (...)

b) templos de qualquer culto;

Observa-se, aqui, a vedação de criar impostos no que refere aos templos de qualquer culto é clara.

Ao checar a maneira como o instituto imunizador vem sendo tratado ao longo das últimas Constituições, é possível se chegar à ilação de que a CF/88 procurou, sim, manter a restrição anteriormente existente; inicialmente, vedou que a renda fosse empregada fora do país ou para fins alheios à finalidade essencial; posteriormente, quedou-se inerte mantendo-se clara a restrição.

Quando da confecção da atual Constituição de 1988, o que se percebe é que o legislador originário procurou ampliar a restrição por ele anteriormente concedida, procurando, agora, referir-se à

imunidade de templos de qualquer culto sob a perspectiva do templo-atividade, mas com uma pequena ampliação, quando refere-se a patrimônio, rendas e serviços. Em todo caso, procurou o legislador também frisar que o benefício do *plus* por ele concedido só haveria de incidir se estivesse ligado aos fins essenciais perseguidos, tudo isso oriundo da atividade religiosa em si, e não indiretamente explorado como muitos doutrinadores apontam.

Semelhante e paralelamente ao entendimento ora empunhado, no RE 325.822-2, o Ministro Carlos Veloso, indignado com a indevida interpretação ampliativa dada à imunidade dos templos de qualquer culto, assim manifestou sua irresignação:

Estamos examinando a imunidade da alínea **b**: templos de qualquer culto. Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se fazem as orações, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda ali obtida, vale dizer, os dízimos, as espórtulas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto em razão da finalidade essencial do templo, são prestados.

O estacionamento para automóveis, vale dizer, o terreno destinado ao estacionamento dos automóveis dos fiéis, os serviços ali prestados pelo templo, estão abrangidos pela imunidade.

Agora, Sr. Presidente, dizer que imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do artigo 150, VI, **b**, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A Igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art. 150, VI, **b**.

Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto, por isso que, bem disse o Ministro Pertence, a imunidade do art. 150, VI, **b**, está substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente.

A leitura que se está fazendo do § 4º do art. 150 da Constituição não presta obséquio, **data venia**, à razão e à vontade da Constituição. Essa leitura, **data venia**, é equivocada.

É justamente neste estuário, em que através de diferentes ilações se chega à mesma conclusão, que é possível a ilação de que uma interpretação ampliativa da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é descabida, equivocada. Não retrata a vontade constitucional.

A atual interpretação, a pretexto de dar maior efetividade ao direito fundamental da liberdade religiosa, acaba por extrapolar os limites da razoabilidade ao tratar o dispositivo do art. 150, VI, *b*, conjugado com § 4º, como imunidade subjetiva. Interpreta-se a imunidade com base em exegese precipitada da palavra “entidade”, equiparando-a à organização religiosa; e esta, simplesmente fagocita o termo “templos de qualquer culto”.

A situação não é tão sutil assim, há uma grave quebra de coerência e logicidade ao assim se proceder.

O Ministro Gilmar Mendes, no RE 325.822-2, asseverou que o § 4º do art. 150 haveria de servir como vetor interpretativo à alínea *b* do inciso VI. Entretanto, tal não vem ocorrendo, sobretudo, porque o § 4º está simplesmente se sobrepondo à alínea *b*, ou melhor, esta tem sido mero apêndice daquela em uma interpretação ampla demais.

O resultado disso é a violação do art. 11, inc. III, c, da Lei Complementar n.º 95/1998, a qual dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. *In verbis*:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Insta lembrar, pois, que a alínea *b* precede o § 4º, este é acessório daquele e não o contrário. Complementar significa completar.

Considerar que “templo” está em uma relação de concentricidade para com “entidade”, aquele inserto nesta, é consubstanciar o absurdo.

Por fim, a título de complementação, seguindo a corrente Clássico-liberal, em consulta formulada à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, esta se manifestou:

CONSULTA: Imóvel rural pertencente a templo de qualquer culto goza de imunidade do ITR?

Depende. A imunidade tributária, 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. A palavra "templos" tem sido entendida com certa dose de liberalidade. São considerados "templos" não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos. Consideram-se "anexos dos templos" todos os locais que tornam possível ou viabilizam o culto. Assim, são "anexos dos templos", em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia etc., desde que, é claro, não sejam empregados em fins econômicos. Se a religião for protestante, são anexos a casa do pastor, o centro de formação de pastores etc. Se a religião for a israelita, a casa do rabino, o centro de formação de rabinos etc. A imunidade tributária, destarte, não se estende aos imóveis da igreja não relacionados com as suas finalidades essenciais, bem como às rendas provenientes de aluguéis de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto.

Por fim, o imóvel rural de templo de qualquer culto somente será alcançado pela imunidade tributária se vinculado às finalidades ou funções essenciais da igreja, ou seja, no qual funcione centro de formação de religiosos (como seminário, convento etc.), admitida a produção de alimentos tão-somente para consumo próprio dos internos, portanto, sem destinação comercial (CF, art.150, VI, "b" e § 4º). (ALVARENGA, 2010, n/p)

Da resposta à consulta realizada, interessante consignar que tal posicionamento advém do principal órgão da Administração Tributária no país, entendimento este harmonioso também com o esposado no presente estudo.

## VI – CONCLUSÃO

Diante dos argumentos articulados no presente estudo é possível se inferir que a posição adotada pela doutrina majoritária acerca da imunidade tributária dos templos de qualquer culto importa em extrapolação exegética ampliativa descabida e equivocada, entendimento este forçoso a pretexto de que estar-se-ia cumprindo com a vontade da Constituição, bem como se dando maior efetividade ao direito fundamental da liberdade religiosa.

Com a devida vênia, tal pretexto se revela leviano, uma vez que basicamente o art. 150, VI, *b*, e seu § 4º, da CF, apresenta traços claros de restrição.

Além do mais, certo é que o texto constitucional procura estimular a liberdade religiosa protegendo os locais de culto, evitando-se que o indivíduo seja privado de direitos e garantias por motivo de crença, enfim.

Em nenhum momento a Constituição visa blindar tributariamente as organizações religiosas como praticamente se tem feito.

Atualmente, registre-se a crítica, a doutrina encontra-se na ânsia de dar máxima efetividade a todo e qualquer direito e garantia fundamental, sendo que, todavia, como é o caso presente, equivoca-se em interpretação precipitada baseada na concepção do templo-entidade.

A imunidade tributária já se revela como instituto limitador. O Estado não pode instituir impostos em hipóteses específicas. Embora de intelecção confusa, o § 4º do art. 150, como já discorrido, apresenta palavras fortes, delimitativas (*e.g.*, “somente”), que demonstram a intenção de restrição do dispositivo.

A doutrina majoritária abusa do método exegético para o fim de conferir máxima amplitude à acepção de “entidade”, afirmando que esta se refere a organizações religiosas, bastando a observância, nas hipóteses do § 4º, de que o patrimônio, a renda e os serviços sejam utilizados ao fim essencial por elas perseguido. Como visto alhures, “entidade” pode ter outras acepções, como “conjunto de bens”, que, por sinal, é a mais ponderada.

O presente artigo filia-se à tese de que a teoria a ser observada quanto à acepção de “templo” é a Clássico-liberal, respeitado aquele *plus* ressaltado no § 4º do art. 150, devendo ser lembrado que este parágrafo é acessório à alínea *b* do inciso VI (visa a sua complementação), e não o inverso.

É de se refletir a fim de modificar o entendimento dominante, colocando-se rédeas interpretativas às pressas à exegese atualmente utilizada, uma vez que tornou-se comum o cometimento de abusos por parte da organização religiosa.

Saindo do campo teórico, mais do que notório que, na prática, esta quase-imunidade tributária absoluta é corriqueiramente utilizada para fraudes, evasão fiscal, lavagem de dinheiro, entre outros crimes, através de “portinhas” em que seus representantes juram professar a sua fé. Nesse mesmo sentido, grandes empresas “religiosas” surgiram às custas de seus fiéis cativos, enriquecendo apenas um único indivíduo – “o empresário da fé”.

Inegável que de fato há igrejas que dificilmente conseguem se manter. Nesta hipótese, caso incidisse impostos se possibilitaria o argumento de que o Estado estaria embaraçando o culto e, portanto, àquela igreja seria afastado o imposto.

Nos demais casos, vislumbra-se que de maneira alguma a tributação aplicada fora das balizas do instituto imunizador poderia comprometer a efetividade do princípio constitucional da liberdade religiosa. Justo e de interesse público, portanto, a observância do princípio da isonomia tributária e, via de consequência, da capacidade contributiva.

Frise-se que há necessidade de rédeas interpretativas à atual posição tanto doutrinária quanto jurisprudencial à imunidade tributária conferida aos templos religiosos atualmente, mesmo porque é vedado ao Estado subvencionar cultos religiosos ou igrejas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARENGA, José Eduardo. Imunidade Tributária dos Templos Religiosos. Disponível em: <[http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art\\_id=&categoria=Arbitragem](http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria=Arbitragem)>. Acesso em 30 de janeiro de 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) >. Acesso em 03 de fevereiro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) >. Acesso em 03 de fevereiro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm) >. Acesso em 03 de fevereiro de 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição Política do Império do Brasil – Carta de Lei de 25 de março de 1824**. Disponível em: <<http://www.monarquia.org.br/pdfs/constituicaodoimperio.pdf>>. Acesso em 03 de fevereiro de 2015.

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

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/CP13006_1.pdf)>. Acesso em 28 de janeiro de 2015.

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

\_\_\_\_\_. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=entidade>>. Acesso em 05 de fevereiro de 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Ricardo. **A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto**. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade\\_Templos\\_Qualquer\\_Ricardo\\_Silva.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1)>. Acesso em 30 de janeiro de 2015.

STF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2015.