



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
LÍVIA REIS BASTOS**

**ANÁLISE DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: Questões controvertidas**

**Juiz de Fora
2016**

LÍVIA REIS BASTOS

**ANÁLISE DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: Questões controvertidas**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel, na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello

Juiz de Fora

2016

FOLHA DE APROVAÇÃO

LÍVIA REIS BASTOS

ANÁLISE DA IMUNIDADE RELIGIOSA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: Questões controvertidas

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel, na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Profa. Dra. Luciana Gaspar Melquíades Duarte
Universidade Federal de Juiz de Fora

Bel. Mestrando Jordan Vinícius de Oliveira
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 28 de novembro de 2016.

RESUMO

A presente monografia visa analisar a imunidade tributária para organizações religiosas e afins. Aplicando o plano teórico do neoconstitucionalismo, foram examinadas as três principais controvérsias no âmbito doutrinário e jurisprudencial sobre a temática. A primeira aborda a maçonaria e conclui que se trata não de uma religião, mas de uma filosofia de vida. O ponto seguinte dispõe sobre as imunidades tributárias para cemitérios e conclui que apenas os que não possuem fins lucrativos devem ser abarcados pela imunidade. A última questão controversa se relaciona aos impostos indiretos e conclui que o manto protetivo imunizatório abarcará somente a entidade religiosa que for produtora de bens cujo possível lucro seja revertido na manutenção da própria entidade e de suas atividades.

Palavras-chave: Cemitérios. Impostos indiretos. Imunidade tributária. Maçonaria. Templos de qualquer culto.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the tax exempts for religious and related organizations. Applying a neoconstitutional theoretical framework, three main doctrinaire and jurisprudential controversial questions about this subject were examined. The first one deals with freemasonry and concludes that this is not a religion, but a life's philosophy. The next point analyze the tax exempts of cemeteries and concludes that only those with no lucrative purpose must have the tax immunity. The last controversial question is related to indirect taxes and concludes that the immunizing tax mantle will only apply to religious organizations that produce goods whose profit can be reversed for their own activities maintenance.

Keywords: Cemeteries. Indirect taxes. Freemasonry. Tax immunity. Temples of any cult.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	06
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	08
2.1 O poder de tributar no ordenamento jurídico brasileiro	08
2.2 Conceito de imunidade tributária	09
2.3 Diferenças entre imunidade, isenção e não incidência	10
2.4 Finalidade das imunidades tributárias e suas espécies	12
2.5 Imunidades tributárias e sua abrangência	13
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	17
3.1 Origem da imunidade tributária dos templos de qualquer culto	17
3.2 Liberdade de culto religioso e sua previsão constitucional	19
3.3 A abrangência da imunidade religiosa	20
3.4 Elementos da imunidade religiosa tributária	23
3.4.1 Templo.....	23
3.4.2 Finalidades essenciais dos templos.....	24
3.4.3 Culto	26
4 QUESTÕES CONTROVERTIDAS SOBRE IMUNIDADE RELIGIOSA	28
4.1 Maçonaria	28
4.2 Cemitérios.....	32
4.3 Impostos indiretos	36
5 CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	42

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objetivo realizar uma análise crítica sobre o instituto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição (Brasil), 1988. De modo específico, tratará sobre questões controvertidas em torno da abrangência do tema. Essas questões são fruto de uma interpretação constitucional vasta desse instituto que visa proteger direitos tidos como fundamentais na Constituição (Brasil), 1988, quais sejam, liberdade de culto religioso e liberdade de crença.

Após uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial sobre o tema, pesquisa essa apresentada ao longo do trabalho, verificou-se que existem três principais controvérsias acerca da limitação do poder de tributar no âmbito de templos de qualquer culto que se referem à maçonaria, aos cemitérios e aos impostos indiretos.

Para melhor compreensão do tema, o trabalho será dividido em cinco capítulos. A metodologia a ser utilizada nesta monografia será a de análise bibliográfica e documental, na medida em que será desenvolvida com base em uma análise crítica de materiais publicados em livros e artigos, que possuem, entre si, divergências acerca das ideias que serão abordadas.

No segundo capítulo, denominado de “Imunidade Tributária”, será analisada a temática da imunidade tributária, constatando-se que este é um instituto criado com o intuito de limitar as competências atribuídas, pelo texto constitucional, aos entes políticos para tributar. Posteriormente, com embasamento doutrinário, ficará definido o termo “imunidade tributária” e, em seguida, será realizada a distinção deste instituto com outros fenômenos tributários, quais sejam, isenção e não incidência. E, ao final, será verificada a finalidade e a abrangência do instituto imunizatório.

No capítulo seguinte, intitulado de “Imunidades dos Templos de Qualquer Culto”, será abordado um instituto específico da imunidade tributária. Ficarão demonstradas as origens da imunidade religiosa através de uma retrospectiva histórica. Será realizada uma delimitação do campo de abrangência dessa espécie imunizatória. E, por último, observa-se que existe uma discussão, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, acerca do conceito dos elementos principais que compõe essa imunidade, quais sejam: templos, finalidades essenciais dos templos e cultos.

No quarto capítulo, nomeado de “Questões controvertidas sobre imunidade religiosa”, será abordado o objetivo desse trabalho, qual seja, analisar três questões controvertidas acerca da abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. A primeira questão

controvertida relaciona-se com a maçonaria, uma vez que há uma discussão na doutrina, e também na jurisprudência, se essa filosofia de vida faria jus à proteção da imunidade religiosa. O segundo ponto controvertido, liga-se ao tema dos cemitérios, sobre os quais também há uma divergência no modo de tratamento para concessão do manto protetivo imunizatório. Menciona-se, como última questão controvertida do trabalho, o tema dos impostos indiretos, que assim como as duas questões anteriores, enfrenta dificuldades, em âmbito doutrinário e jurisprudencial, para definição das situações em que poderiam ser abarcados pela imunidade.

Na elaboração desta monografia será utilizado como marco teórico o neoconstitucionalismo. Através desse movimento prega-se a importância da valorização dos princípios e sua correta aplicação no caso concreto, levando em consideração critérios morais e éticos. Nesse contexto, o Poder Judiciário tem como função primordial proporcionar, em respeito ao princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, a máxima eficácia do direito fundamental de liberdade de crença através da concessão e concretização do mecanismo protetivo da imunidade dos templos de qualquer culto.

A pesquisa visa responder à seguinte indagação: a previsão constitucional da imunidade tributária aos templos de qualquer culto inclui, em termos jurisprudenciais e doutrinários, a maçonaria, os cemitérios e os produtos comprados ou produzidos pelas entidades sujeitos à incidência dos impostos indiretos?

A partir de um olhar do Direito Tributário sobre o prisma teórico do neoconstitucionalismo, contido em autores como Daniel Sarmiento, Luís Roberto Barroso e José Joaquim Gomes Canotilho, entre outros, admite-se como hipótese que a previsão da imunidade a templos de qualquer culto não é absoluta, sendo que seus pressupostos devem ser avaliados caso a caso, como nas situações da maçonaria, dos cemitérios e dos impostos indiretos.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Neste capítulo, tratar-se-á de questões relevantes que envolvem as imunidades tributárias. Primeiramente, será abordada a abrangência do poder de tributar, que não é absoluto e possui limitações, entre as quais se encontram as imunidades. Em seguida, será realizada uma análise conceitual do termo “imunidade tributária” mostrando como o mesmo é definido pela doutrina. E também será mencionada a distinção entre as imunidades e institutos semelhantes.

Posteriormente, haverá uma abordagem da finalidade do instituto imunizatório e das espécies existentes de imunidade tributária. E para finalizar será demonstrado, com embasamento doutrinário e jurisprudencial, que a abrangência das imunidades não se restringe aos impostos abrangendo também outras espécies tributárias, como por exemplo, contribuições e taxas.

2.1. O poder de tributar no ordenamento jurídico brasileiro

O poder de tributar pode ser entendido como uma faculdade conferida aos entes federativos para que eles possam instituir tributos dentro de seu território. Está previsto no artigo 145 da Constituição (Brasil), 1988:

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.

Porém, é importante ressaltar, que esse poder não é absoluto, uma vez que sofre restrições denominadas limitações ao poder de tributar.

Segundo Ichihara:

[...] as limitações constitucionais, vista pelo ângulo estatal, constituem restrições do poder de tributar; entretanto, vista pelo ângulo dos indivíduos (pessoas físicas e jurídicas), contribuintes dos tributos, representam instrumentos de proteção e de resistência à pretensão estatal (ICHIHARA, 2005, p.58).

De acordo com Humberto Ávila, “as limitações não são apenas negativas, mas positivas e neutras também” (ÁVILA, 2008, p. 73).

As limitações positivas, segundo Ávila, são uma autorização à tributação, que respeita os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo marcadamente interventivas ao provocarem, de maneira direta ou indireta, restrições à liberdade e à propriedade do cidadão sem necessitar de sua anuência (ÁVILA, 2008).

Já as limitações negativas, para o autor, abarcam as imunidades tributárias positivadas no artigo 150 da Constituição (Brasil), 1988. Essas imunidades são regras de exceção, uma vez que somente adquirem sentido quando relacionadas com as normas que repartem a competência tributária, estas por sua vez seriam frutos da relação entre o poder de tributar e sua exclusão por meio de regras de imunidade (ÁVILA, 2008).

Em suma, ao instituir poderes de tributar para os entes da federação, o constituinte não o fez de maneira desmedida, uma vez que essa autorização de competência tributária, além de sofrer restrições com relação ao campo de atuação de cada ente federativo, através da “partilha de competência”, sofre outras restrições no que se refere à proteção de valores fundamentais instituídos no corpo do texto constitucional. Essas diversas restrições existentes podem ser denominadas limitações ao poder constitucional de tributar, e englobam basicamente os princípios constitucionais e as imunidades tributárias. Essa última, será objeto do presente trabalho, mais especificamente, será realizada uma reflexão sobre algumas controvérsias existentes acerca da imunidade tributária incidente em templos de qualquer culto. Antes de adentrar na questão específica, é necessário fazer um estudo das imunidades tributárias de forma ampla.

2.2. Conceito de imunidade tributária

A imunidade tributária é um fenômeno constitucional que ajuda a delimitar o campo tributário ao demarcar, negativamente, as competências tributárias das pessoas políticas. Pode-se entender, portanto, que imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar conferida aos entes políticos. Por ser matéria de reserva constitucional, ela não pode ser diminuída ou negada por outra norma legislativa de hierarquia inferior à Constituição (Brasil), 1988.

Segundo Mauro Luis Rocha Lopes, “imunidade tributária é termo doutrinário que indica forma de limitação da competência tributária imposta pelo texto constitucional. Trata-

se de uma intributabilidade qualificada por norma constitucional expressa” (LOPES, 2009, p.84).

Para Aliomar Baleeiro a imunidade tributária pode ser entendida como “exclusão da competência de tributar, proveniente da Constituição” (BALEEIRO, 2005, p.226).

De acordo com os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

[...] imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes, para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados, fatos, bens ou situações (CARRAZZA, 1998, p.418).

Hugo de Brito Machado defende que: “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da constituição á incidência de regra jurídica” (MACHADO, 2004, p. 265).

Portanto, é a imunidade tributária uma limitação ao poder constitucional de tributar, contida de forma expressa na Constituição (Brasil), 1988. Desta maneira, as pessoas ou bens descritos pela Constituição não podem sofrer tributação uma vez que as imunidades procuram resguardar determinados valores tidos como fundamentais dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

2.3. Diferenças entre imunidade, isenção e não incidência

Faz-se necessário, após conceituar imunidade, diferenciá-la de institutos tributários com os quais pode ser confundida, quais sejam, a não incidência e a isenção.

Hugo de Brito Machado ensina:

[...]a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação; b) não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, se configura o seu suporte fático; c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma de constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinada fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas (MACHADO, 2004, p.218).

E Paulo de Barros Carvalho também tece suas considerações em torno dessa distinção:

O paralelo [entre imunidade e isenção] não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de

matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas.

[...]

O preceito de imunidade exerce a 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 (CARVALHO, 2007, p. 198).

Sacha Calmon Navarro Coêlho, da mesma forma distingue os institutos:

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada [...], (COÊLHO, 2008, p.171-172).

Segundo Luciano Amaro: “Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência” (AMARO, 2014, p. 117).

Diante de todo esse embasamento doutrinário podemos perceber que a imunidade, a isenção e a não incidência se tratam de três institutos diversos.

A imunidade, prevista no artigo 150 da Constituição (Brasil), 1988, como vista no tópico anterior, é uma limitação constitucional ao poder de tributar dos entes federativos uma vez que atua no plano da definição de competências. Pode ser entendida como a vedação constitucional expressa a qualquer ente federativo de exigir de determinados setores ou produtos o pagamento de tributos, sob pena de ferir a norma máxima que busca proteger valores fundamentais.

A não incidência é a falta de tipificação para tributar um ato. São todos os fatos que não podem ser abarcados pela hipótese de incidência uma vez que falta um elo entre o fato e a norma tributária. Fato esse que não tem aptidão para gerar obrigação tributária e nem a exigibilidade do tributo.

Já a isenção é tratada na Lei nº 5.172(Brasil), 1966, mais especificamente no artigo 176, como sendo uma modalidade de exclusão do crédito tributário. Ela é sempre fruto da lei que estabelece os requisitos necessários para a sua concessão. Desta forma, atua

posteriormente a fixação da competência dispensando a tributação sobre determinado bem ou fato no caso concreto.

2.4. Finalidade das imunidades tributárias e suas espécies

O constituinte ao vedar, expressamente, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exerçam sua competência tributária com relação às situações previstas no artigo 150 da Constituição (Brasil), 1988, buscou resguardar e reafirmar a proteção de valores dentro da ordem jurídica brasileira, valores estes positivados em nosso texto constitucional, como por exemplo, liberdade de expressão, religião, acesso à cultura e segurança jurídica.

Entre as diversas imunidades previstas constitucionalmente estão às imunidades concernentes aos impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca); os templos de qualquer culto; os partidos políticos, as entidades sindicais e as instituições de educação e assistência social; os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As imunidades recíprocas decorrem, basicamente, de dois princípios: o princípio federativo e o princípio da isonomia. Do princípio federativo, porque impede que uma pessoa política interfira em outra, e do princípio da isonomia por tratar as pessoas políticas com igualdade ao impedir que haja tributação entre elas através da cobrança de impostos (DOURADO, 2011).

Com relação às imunidades dos templos de qualquer culto, estas objetivam resguardar a liberdade de exercício de cultos religiosos, reforçando assim a ideia da existência de um Estado laico. A imunidade tributária para os templos abrange o seu patrimônio, a sua renda e os serviços relacionados com suas atividades essenciais.

No que tange às imunidades de partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social, para que sejam efetivadas, é necessário que sejam atendidos três requisitos previstos no artigo 14 da Lei nº 5.172 (Brasil), 1966. São eles: a não distribuição de lucros; a aplicação exclusiva dos recursos em nosso país, permitindo, todavia, investimentos no exterior, desde que os dividendos sejam repatriados; necessidade de se manter escrituração em livros contábeis para poder determinar os proventos e rendas da entidade, do partido, etc. Elas visam proteger a liberdade política, o trabalho, o ensino e a educação (BRASIL, 1996).

Já a imunidade relacionada a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão visa garantir a liberdade de pensamento, o acesso à cultura e à educação. Somente

serão imunes os livros, jornais e periódicos que difundirem informações, ideias, cultura e conhecimento.

Verifica-se que as imunidades tributárias não possuem um fim em si mesmo, mas estão relacionadas com valores importantes ou para a sociedade brasileira ou para o Estado em si.

Nesta linha, Ives Gandra da Silva Martins, ao tratar das imunidades, argumenta:

[...] que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc (MARTINS, 2003, p.10).

Da mesma maneira, Souto Borges leciona:

[...] Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, à incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação (BORGES, 2001, p. 184).

Concluindo, as imunidades servem como um instrumento de cooperação entre a sociedade e o Estado, uma vez que a sociedade possui um papel complementar na efetivação de objetivos fundamentais para a manutenção e proteção do bem comum.

2.5. Imunidades tributárias e sua abrangência

Os tributos regulados pela Lei 5.172(Brasil), 1966, em seu artigo 5º e pela Constituição (Brasil), 1988, em seu artigo 145, são: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Porém, a Constituição é mais abrangente ao considerar outros fenômenos tributários como espécies tributárias. Esses fenômenos seriam os empréstimos compulsórios (art. 148, BRASIL, 1988) e as contribuições (arts. 149, 149 –A, 195, 239 e 240, BRASIL, 1988).

Entre as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro, aquelas que poderiam ser objeto das imunidades são: impostos, taxas e contribuições, desde que atendam a determinados requisitos específicos. Mas há uma discussão doutrinária sobre essa abrangência imunizante.

Para Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2004), é corriqueiro pensar que as imunidades somente abarcariam a espécie tributária denominada imposto. O fundamento de seu argumento estaria no artigo 150, IV, Constituição (Brasil), 1988 que utiliza, explicitamente, a expressão “imposto.”

Mauro Luis Rocha Lopes seguindo a mesma linha de raciocínio argumenta que “Assim como no caso da imunidade recíproca, a imunidade dos templos de qualquer culto não alcança taxas e contribuições, pois a norma constitucional de regência veda tão somente a incidência de impostos sobre os mesmos (LOPES, 2009, p. 91)”.

Em posição contrária, Regina Helena Costa, além de defender que a visão restritiva acerca da abrangência das imunidades está, aos poucos, perdendo seu lugar nas discussões sobre o tema, argumenta que a Constituição (Brasil), 1988, em seu texto, trata de 33 tipos de imunidades tributárias que conseguem alcançar as outras hipóteses de tributos que podem ser alvo de imunidade, ou seja, as contribuições e as taxas (COSTA, 2005).

Para COSTA, o entendimento restritivo com relação às imunidades tributárias decorre do fato de que os impostos seriam alvo de maior atenção dada pela Constituição, uma vez que sua positivação foi realizada com minúcias e veemência. Desta forma, as imunidades relativas a esses tributos estariam presentes, em maior número no texto constitucional. Contudo, não se pode concluir, que pelo fato de existir um maior número de imunidades com relação aos impostos, o fenômeno imunizante estaria restrito a esta espécie tributária. Segundo a autora, essa visão, além de limitada, seria equivocada (COSTA, 2005).

O posicionamento da jurisprudência corrobora o entendimento de Regina Costa, qual seja que a imunidade deve abranger outras espécies tributárias além dos impostos, como é possível perceber nos seguintes julgados do Tribunal Regional Federal da 3ª região:

APELAÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO ATRAVÉS DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91. LEI Nº 12.101/2009. PREENCHIMENTO DE REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. NECESSIDADE. PEDIDO DE ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. AFASTAMENTO. PRECEDENTES. 1. O art. 195, § 7º, da Magna Carta, estabelece que seja isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. 2. A Lei nº 8.212/91, em seu art. 55, indicou determinados requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente de assistência social, a fim de ser concedida a imunidade prevista no § 7º do art. 195, da CF. 3. Não há necessidade de regulamentação do § 7º do art. 195, da Constituição Federal através de Lei Complementar, uma vez que ela só é exigível quando assim a Carta Magna

expressamente dispuser, o que não ocorre no presente caso, restando plenamente válidas as disposições constantes do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

4. Esta E. Sexta Turma já consolidou entendimento no sentido da necessidade do preenchimento dos quesitos exigidos pelo art. 55 da Lei nº 8.212/91 para a concessão do benefício previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal, de forma que se faz necessária a apresentação do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) para o gozo da imunidade com relação às contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.

5. A própria Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, a qual revogou o art. 55 da Lei nº 8.212/91, atrelou, em seu art. 29, caput, a imunidade referente às contribuições sociais em questão à certificação da entidade beneficente, in verbis: Art. 29 - A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos (...) (Grifei).

6. Com relação ao pedido de não recolhimento da contribuição ao PIS, entendo estar este condicionado ao reconhecimento da imunidade da apelante em relação às contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social. Uma vez que a imunidade da autora restou afastada, devido é o recolhimento da contribuição ao PIS.

7. Precedentes: TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida, AC 200161000300773, DJF3 CJ1 15/03/2010, p. 888, j. 04/02/2010; TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, APELREE 199961050126851, DJF3 CJ1 26/01/2010, p. 458, j. 10/12/2009; TRF3, Sexta Turma, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, AMS 200361000082791, DJF3 CJ1 14/04/2010, p. 352, j. 25/03/2010.

8. Apelação improvida (grifos nossos). (TRF-3 - AC: 2704 SP 2003.61.14.002704-1, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 09/09/2010, SEXTA TURMA,). (BRASIL, 2010).

No mesmo entendimento está o Tribunal Regional Federal da 4ª região:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7º, CF/1988. ENTIDADE BENEFICENTE QUE PRESTA SERVIÇOS NA ÁREA DA SAÚDE E DA ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS LEGAIS. 1. A Constituição Federal de 1988, no art. 195, parágrafo 7º, institui, não obstante falar em isenção, imunidade de contribuições para a seguridade social em favor de entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. 2. O preceito constitucional sobre a imunidade está regulado no art. 55 da Lei n.º 8.212/91, na redação anterior à da Lei n.º 9.732/98. Assim, as entidades que gozam da imunidade, de acordo com o art. 55 da Lei n.º 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social (educação e saúde). 3. O fato de estar pendente de apreciação pedido protocolado tempestivamente de renovação do Certificado de Entidade de Assistência Social - CEAS não pode ser utilizado contra o administrado, porquanto a mora é da própria Administração. Ademais, uma vez deferida a renovação, esta retroage à data do pedido (efeito ex tunc), porquanto o Conselho Nacional de Assistência Social nada mais faz do que reconhecer um situação preexistente (art. 3º, § 3º, do Decreto n.º 2.536/98). 4. Tratando de instituição que atua nas áreas da saúde e da assistência social (art. 2º do Estatuto Social), incide a regra prevista no § 11º do art. 3º do Decreto n.º 2.536/98, segundo a qual a prestação de atendimento pelo SUS constitui-se numa faculdade da entidade, a qual pode optar pelo disposto no inciso VI do referido dispositivo regulamentador. 5. Estando parte considerável do crédito

tributário objeto da NFLD n.º 35.802.479-0 abrangida pela referida imunidade constitucional, mostra-se razoável a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, consoante o determinado pelo julgador monocrático. 6. Agravo de instrumento não provido. (grifos nossos)
(TRF-4 - AG: 22883 SC 2006.04.00.022883-9, Relator: OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, Data de Julgamento: 28/11/2006, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 13/12/2006). (BRASIL,2006)

É importante ressaltar, por fim, que, apesar dessa discussão doutrinária em torno do tema, tanto para jurisprudência quanto para doutrina, as imunidades tratadas no artigo 150, VI da Constituição (Brasil), 1988 se refeririam e se aplicariam, sem dúvidas, não somente à espécie imposto, mas também, às contribuições e às taxas.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Neste capítulo, far-se-á uma análise mais restritiva acerca das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto. De maneira inicial abordar-se-á como esse tipo específico de imunidade teve sua origem durante o período republicano brasileiro, no qual ocorreu a cisão entre a Igreja e o Estado, que passou a ser laico. Posteriormente, far-se-á considerações acerca da liberdade de culto religioso relacionando-a com sua previsão constitucional.

Delimitar-se-á, em seguida, a abrangência da norma imunizante, que abarca todas as atividades que estejam ligadas as finalidades essenciais dos templos, até mesmo as atividades econômicas, mas desde que estas se revertam para as atividades praticadas pelas entidades em prol dos cultos e não contrariem o que o ordenamento jurídico preceitua.

E, por último, estudar-se-á os elementos que integram essa norma específica, quais sejam, templo, finalidades essenciais dos templos e cultos.

3.1. Origem da imunidade tributária dos templos de qualquer culto

A norma imunizante que trata dos templos de qualquer culto tem sua origem no início do período republicano, momento no qual ocorreu a cisão entre Igreja e Estado, que ensejou um tratamento libertário e igualitário entre as religiões. Antes da proclamação da República, durante o Império, a religião oficial era a Católica Apostólica Romana que era a única que recebia proteção especial do Estado, apesar de existirem outras religiões (CARRAZA, 1998).

A Constituição Republicana de 1891 já proibía a cobrança de tributos a templos de qualquer culto. Essa previsão constitucional visava garantir a eficácia dos direitos à liberdade de crença e ao livre exercício de cultos religiosos. A partir de então, o Estado passou a tolerar todas as religiões desde que não ofendessem a moral e os bons costumes e nem colocasse em risco a segurança nacional (CARRAZA, 1998).

A imunidade tributária de templos de qualquer culto foi introduzida na Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, no seu art. 31, caput e inciso V, alínea “b” *in verbis*:

“Art 31 - À 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.” (BRASIL, 1946).

A Constituição (Brasil), 1988, em consonância com as anteriores, dispõe que o Brasil é um Estado laico, sem uma religião oficial, admitindo, assim, as mais diversas formas de religiões. E para ratificar isso, no texto constitucional há a previsão, em seu artigo 5º, inciso VI da inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença e da possibilidade de exercer livremente cultos religiosos. Esse artigo, na literalidade, visa então o exercício livre da fé sem qualquer barreira financeira.

Alexandre de Moraes, indo ao encontro dessa liberdade, leciona:

A Constituição Federal assegura o livre exercício do culto religioso, enquanto não for contrário à ordem, tranquilidade e sossego público, bem como compatível com os bons costumes. Desta forma, a questão das pregações e curas religiosas deve ser analisada de modo que não obstaculize a liberdade religiosa garantida constitucionalmente, nem tão pouco acoberte práticas ilícitas (MORAES, 1999, p. 77).

No mesmo sentido Roque Antônio Carrazza corrobora:

A Constituição garante pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI, e uma das formas encontradas para isto foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre templos de qualquer culto (CARRAZZA, 2005, p. 436).

Assim, pode-se tratar que a imunidade dos templos de qualquer culto surgiu como forma de legitimar os preceitos constitucionais de liberdade de crença e de igualdade entre as crenças. Desta forma, pouco importa a natureza ou origem de um culto para que o templo goze de imunidade tributária, basta, somente, que um grupo de pessoas se reúna, por possuírem uma fé comum, em um lugar onde haja, exclusivamente, o exercício desse culto. É importante lembrar que isso somente é válido se não for contra as normas positivadas no ordenamento jurídico brasileiro.

3.2. Liberdade de culto religioso e sua previsão constitucional

A partir de uma visão neoconstitucionalista, que passou a figurar no Brasil com a promulgação da Constituição (Brasil), 1988, ocorreu uma valorização de princípios e valores constitucionais, principalmente os relacionados aos direitos fundamentais. Coube ao Poder

Judiciário o papel de conceder uma maior eficácia aos direitos fundamentais no caso concreto, com a finalidade de materializar o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais (SARMENTO, 2009).

Sobre o neoconstitucionalismo, Daniel Sarmento destaca:

O Direito brasileiro vem sofrendo mudanças profundas nos últimos tempos, relacionadas à emergência de um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, que tem sido designado como "neoconstitucionalismo". Estas mudanças, que se desenvolvem sob a égide da Constituição de 88, envolvem vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização da sua importância no processo de aplicação do Direito; 1 (b) rejeição ao formalismo e recurso mais freqüente a métodos ou "estilos" mais abertos de raciocínio jurídico: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc. 2 (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação das normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; 3 (d) reaproximação entre o Direito e a Moral, com a penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; 4 e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário (SARMENTO, 2009, p.1).

Luís Roberto Barroso, da mesma maneira, define neoconstitucionalismo:

[...] o neoconstitucionalismo ou novo direito constitucional, na acepção aqui desenvolvida, identifica um conjunto amplo de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional, em meio às quais podem ser assinalados, (i) como marco histórico, a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX; (ii) como marco filosófico, o pós-positivismo, com a centralidade dos direitos fundamentais e a reaproximação entre Direito e ética; e (iii) como marco teórico, o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional. Desse conjunto de fenômenos resultou um processo extenso e profundo de constitucionalização do Direito (BARROSO, 2005, p.15).

Sobre o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, José Joaquim Gomes Canotilho pontua:

[...] a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje, sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais) (CANOTILHO, 1993, p. 189).

Entre os direitos fundamentais previstos no ordenamento jurídico, como mencionado no tópico anterior, está o direito ao livre exercício do culto religioso. A Constituição (Brasil), 1988 somente estabeleceu mecanismos para o exercício dessa liberdade, e um desses mecanismos foi a concessão da imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Não enumerou, de forma taxativa, as possíveis religiões existentes no Brasil, o que, se fosse realizado, poderia restringir a eficácia da norma imunizatória.

Desta forma, cabe ao Poder Judiciário proporcionar a maior efetividade à liberdade religiosa, mas não é sua função, e nem dos juristas, definir quais manifestações espirituais que poderiam ser consideradas religião. É evidente que é necessário o preenchimento de alguns requisitos mínimos para se considerar alguma atividade como religiosa, pois a ausência desses requisitos levaria a uma aplicação da norma de forma não criteriosa e a possibilidade de contrariar o ordenamento jurídico. Um dos requisitos mais importantes é a intitulação que os próprios manifestantes espirituais dão à prática dessa atividade religiosa.

3.3. A abrangência da imunidade religiosa

A imunidade dos templos de qualquer culto está descrita no art.150, inciso VI, alínea “b” da Constituição (Brasil), 1988.

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

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto.

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (BRASIL, 1988).

Essa norma visa proteger a pessoa jurídica constituída de maneira regular que se destine a promover cultos ou outra atividade ligada à religião, logo, a imunidade abarca a instituição religiosa que mantém o templo, uma vez que das relações jurídicas tributárias somente podem fazer parte pessoas, jurídicas ou físicas. Assim, é imune o patrimônio dessa instituição que contém o prédio onde é realizado o culto, o lugar da liturgia, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis.

A renda que está protegida por esta imunidade é a renda decorrente dos atos religiosos, das doações dos fiéis, e das aplicações financeiras que tem como objetivo preservar o

patrimônio da entidade religiosa e não desvie da finalidade dessa entidade. Com relação aos serviços religiosos, eles estão protegidos independentemente de serem gratuitos ou não.

Roque Antônio Carrazza pontua que:

[...] a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc, ainda que os rendimentos obtidos revertam em benefício do culto. [...] Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto [...] As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais (CARRAZZA, 1998, p 434).

Hugo de Brito Machado da mesma maneira ensina:

Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos (MACHADO, 2004, p. 270).

Em entendimento diverso, o STF concedeu uma interpretação ampliada acerca da discussão sobre a abrangência da norma imunizante no que tange a aluguéis de imóveis. O referido tribunal entende ser possível que essas atividades que não guardam vínculo direto com a entidade religiosa sejam protegidas pela imunidade, desde que os rendimentos sejam convertidos para a realização de atividades essenciais da entidade. Isso é possível visualizar no Recurso Extraordinário a seguir:

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 (grifos nossos).

(STF - RE: 325822 SP, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 18/12/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246). (BRASIL, 2002).

Na mesma linha argumentativa Mauro Luis Rocha Lopes leciona que:

[...] embora a Súmula 724 do STF aluda às entidades da alínea *c* do inciso IV do art. 150 da Constituição, os precedentes que lhe serviram de fundamento também fazem, menção à alínea *b* do referido dispositivo, na qual estão inseridos os templos de qualquer culto (LOPES, 2009, p. 91).

Tal súmula positiva a situação de aluguéis de imóveis ao preceituar que caso o valor dos aluguéis de imóveis alugados se revertam em favor das atividades essenciais das entidades o imóvel fará jus a imunidade. O texto da súmula está transcrito a seguir:

SÚMULA 724

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

É possível perceber, que os templos não estão impedidos, pelo texto constitucional de praticarem atividades com fins econômicos. Estas podem ser realizadas desde que respeitem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não prejudiquem o princípio da livre concorrência e estejam ligadas com a atividade essencial desses templos. Caso o aluguel de um imóvel reverta em benefício das atividades praticadas pela entidade religiosa, por mais que não tenha ligação direta com essas atividades, atualmente, já é possível que seja concedido imunidade nessas situações.

A concessão da imunidade aos templos de qualquer culto, então, não necessita de qualquer condição ou requisito para ser concedida, sendo uma norma autoaplicável. Porém, essa concessão, segundo o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição (Brasil), 1988, não pode fugir da sua finalidade que é proteger e garantir o livre exercício dos cultos religiosos que não ofendam o ordenamento jurídico brasileiro.

3.4. Elementos da imunidade religiosa tributária

A norma prescrita no artigo 150, VI, alínea “b” da Constituição (Brasil), 1988 que trata da imunidade aos “templos de qualquer culto” é uma norma que não traz o significado dessa expressão e nem remete a qualquer outro dispositivo legal do mesmo documento ou a outro instrumento normativo que possa dar uma correta definição. Diante desse fato, a interpretação acerca desse dispositivo ficou a cargo da doutrina que vem construindo, no caso concreto, a semântica dessa locução e, portanto, gerando também diversas discussões em torno do tema.

As discussões doutrinárias acerca da previsão legal giram em torno de três conceitos principais, a saber, templo, finalidades essenciais e cultos, que serão analisados a seguir.

3.4.1. Templo

Doutrinariamente, o significado da palavra “templo” vem sendo discutido por duas correntes principais: a restritiva e a extensiva.

De acordo com a corrente restritiva, o templo alcançado pela imunidade é a localidade que se destina, exclusiva e especificamente, à prática do culto religioso. Sacha Calmon Navarro Coêlho ratifica esse entendimento:

Templo, do latim *templum*, é o lugar destinado ao culto.[...] Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado (COÊLHO, 2008, p. 303).

Nessa mesma linha, Paulo de Barros Carvalho argumenta que o conceito de culto restringe-se a todo e qualquer lugar onde há realização de culto (CARVALHO, 2007).

Em contrapartida, os defensores da corrente extensiva entendem que a imunidade não está adstrita ao templo, englobando também seus “anexos”, ou seja, todos os bens que de alguma forma se vinculam ao exercício da atividade religiosa, como por exemplo, residência dos religiosos, casas paroquiais, conventos, etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, os atos do próprio culto. Em conformidade com essa corrente está Aliomar Baleeiro que, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, ensina:

O ‘templo de qualquer culto’ não é apenas a materialidade do edifício [...]. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos (BALEIRO, 2005, p.311).

De forma semelhante Roque Antônio Carrazza entende que:

São considerados *templos* não apenas os edifícios destinados à celebração pública de 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, isto é, viabilizam o culto (CARRAZZA, 1998, p 433).

E Hugo de Brito Machado da mesma maneira leciona:

Templo não significa apenas edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bem pertencentes à igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos (MACHADO, 2004, p.269-270).

Diante de tal discussão, o importante não é definir qual seria a abrangência da expressão “templo”, ou seja, se ela se restringiria somente ao edifício que possibilita a atividade religiosa ou seria extensiva ao englobar todos os bens e atividades relacionados com o exercício dessa atividade. É primordial, sim, que sejam analisadas, no caso concreto, como dito no tópico anterior, as finalidades as quais se destinam esses “templos”, uma vez que somente serão imunizados os bens ou serviços que sejam utilizados com fins religiosos, caso contrário essas atividades serão tributadas. Coaduna com esse entendimento o Supremo Tribunal Federal, como pode ser percebido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, já exposto no item 3.3 dessa monografia.

3.4.2 Finalidades essenciais dos templos

Outra questão importante é sobre quais seriam as atividades essenciais dos templos, na medida em que o §4º do artigo 150 da Constituição (Brasil), 1988 positiva que a imunidade para os templos de qualquer culto incidiria somente no patrimônio, na renda e nos serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (BRASIL, 1988).

A delimitação de quais são essas atividades é de suma importância, uma vez que através dela será possível ter a noção da abrangência da imunidade em questão. E isso impede que haja uma abertura para que as atividades que o legislador não buscou proteger, ao criar essa norma, gozem da imunidade religiosa. Sobre o assunto existem duas correntes doutrinárias quanto à interpretação da relação dessas atividades desenvolvidas pelas entidades e a finalidade essencial destas.

A primeira corrente tem uma visão bastante restritiva ao defender que tanto o patrimônio, como a renda e os serviços protegidos pela norma imunizante são originários da atividade essencial da instituição religiosa sendo empregados na manutenção desta. Nesse caso, estariam excluídos da proteção, por exemplo, rendas advindas de aluguéis de imóveis da instituição, bem como os valores cobrados pelo estacionamento em dias de culto, venda de

produtos de natureza alimentar nas dependências do templo, etc. Marco Aurélio Greco, discorre sobre o assunto no seguinte sentido:

[...] 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 verificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais (GRECO, 1999; p. 718).

Guilherme Van Muller Lessa Vergueiro da mesma forma argumenta que:

[...] ao nosso ver, as finalidades essenciais das entidades mantenedoras dos templos não estão relacionadas com um cunho social, no sentido de atender toda as necessidades da sociedade, mas apenas na consecução dos seus pressupostos religiosos. Nesse sentido, as finalidades essenciais são aquelas atividades que estão relacionadas à existência e à manutenção do templo, assim como aquelas voltadas às praticas litúrgicas, ou seja, ao conjunto de atividades que se relacionam com o exercício do culto (VERGUEIRO, 2005, p. 159).

O entendimento que tem prevalecido na doutrina é uma visão mais ampla, como mencionado anteriormente, a qual desconsidera a origem do patrimônio, renda ou serviço. Admitindo, assim, que as entidades abarcadas pela imunidade prestem serviços e auferam renda de outras atividades que não aquelas ligadas diretamente com as finalidades essenciais dessas entidades. Nesse diapasão, Regina Helena Costa ensina que as finalidades essenciais:

São aquelas inerentes à própria natureza da entidade. Vale dizer, os propósitos que conduziram às suas instituições. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis (COSTA, 2009. p.86).

É importante reforçar que, para ocorrer ou não a aplicação da imunidade dos templos é preciso que haja uma correspondência entre a atividade a ser analisada e a finalidade essencial do templo, ressaltando que essa finalidade essencial tem que ser comprovada no caso concreto. Além disso, como referido anteriormente, a aplicação da imunidade deve respeitar o princípio da livre concorrência e também a justiça no âmbito fiscal que foi positivada pela Constituição (Brasil), 1988, não favorecendo, desse modo, a entidade religiosa que pratica atividades econômicas com fins, exclusivamente, mercantis.

3.4.3. Culto

A definição de “culto” trata-se de uma tarefa muito mais complexa do que definir templo ou até mesmo definir quais seriam as finalidades essenciais dos templos. Isso deve ao fato de que a delimitação do que é “culto” depende muito mais de crenças e valores particulares, sendo, portanto, um conceito de cunho semântico bastante subjetivo.

A palavra “culto” provém do latim *cultu*, e é entendido como a cerimônia realizada nos templos. Denise Rodrigues entende “culto” como sendo:

[...] o conjunto de práticas religiosas, destinadas ao aperfeiçoamento dos sentimentos humanos. É a manifestação externa da crença. O rito, essa 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 de cultos, quaisquer que sejam eles, desde que não ofendam os bons costumes (RODRIGUES, 1995, p 147).

Sobre o assunto Leandro Paulsen entende que:

A imunidade a impostos que beneficia os ‘templos de qualquer culto’ abrange as diversas formas de expressão da religiosidade, inclusive as que não são predominantes na sociedade brasileira. Mas não alcança os cultos satânicos, porquanto ‘por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus (PAULSEN, 2011, p 234).

Grande parte da doutrina acredita que à expressão “culto” deve ser dada uma interpretação extensiva com intuito de preservar a intenção do legislador que era promover a liberdade religiosa. Nesse sentido, segundo Paulo de Barros Carvalho:

[...] Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra – templo – ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais deverão de ser consideradas templos (CARVALHO, 2007, p. 200-201).

Verifica-se que culto e religião possuem conceitos bem próximos, porém não idênticos. Religião é algo interior decorrente do intelecto das pessoas, uma vez que se trata de acreditar em um ser superior capaz de ser a razão de vários fenômenos existentes no mundo. Em contrapartida, culto, é algo exterior à pessoa, visto que são as formas utilizadas por religiosos, através de reuniões constantes e periódicas, para prestarem homenagem a esse ser

superior e para disseminarem a religião e a fé, desde que não ofenda a nenhuma norma prevista na legislação brasileira (EXPÓSITO; AOKI, 2014). É por essa razão que a imunidade religiosa não alcança aos cultos demoníacos que feririam a dignidade da pessoa humana.

Para estar abarcado pelo fenômeno imunizatório é necessário que o fato, serviço, ou atividade esteja diretamente ligado a religião mesmo que isso não esteja expressamente previsto na norma constitucional. Isso porque todo culto possui cunho religioso, não há como se falar em culto sem mencionar a religião. Logo são conceitos distintos, porém que se correlacionam.

4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS SOBRE IMUNIDADE RELIGIOSA

Este capítulo terá como objetivo primordial tratar de questões controvertidas tanto na doutrina quanto na jurisprudência. A existência dessas controvérsias é, sobretudo, devido à vasta interpretação da norma constitucional assuntos mais específicos e que se fazem presentes em casos concretos, gerando assim muitas dúvidas nos juristas.

Em um primeiro momento, analisar-se-á a maçonaria e sua possibilidade de ser protegida pela imunidade em questão. O STF, em 2012, já se posicionou que ela não faz jus ao fenômeno imunizatório. Mas existem também doutrinas e tribunais que entendem que a maçonaria tem direito a ser imunizada. Os motivos para essa rejeição, pelo Supremo, e para a aceitação por parte de outros tribunais ou doutrinadores, serão expostos ao longo do tópico.

Posteriormente, expor-se-á a questão concernente aos cemitérios, aprofundar-se-á no estudo dos cemitérios com finalidade lucrativa e dos cemitérios sem finalidade lucrativa. Perceber-se-á como o Supremo trata de modo diverso cada uma dessas espécies existentes de cemitério quando concede, ou não, a imunidade tributária.

E por fim, tratar-se-á sobre o tema que relaciona as imunidades aos impostos indiretos. Para isso, serão conceituados os termos “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, além de ser realizado um estudo em torno da sistemática de cobrança dos tributos indiretos.

4.1. Maçonaria

Uma das maiores polêmicas está no fato de saber se a imunidade tributária dos templos de qualquer culto abrangeria, ou não, a maçonaria. Sobre este fato existem entendimentos diversos tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Para chegar a uma conclusão fundamentada é preciso, primeiramente, que seja realizada uma análise sobre o que seria essa filosofia.

A maçonaria, segundo os próprios criadores, é uma filosofia de vida e não uma religião uma vez que não possui dogmas e nem símbolos ou imagens utilizados na adoração do divino. Trata-se de uma grande família cuja finalidade é buscar a melhoria gradativa do homem, por meio da ajuda mútua de seus membros, já que parte do pressuposto que a humanidade pode sempre se aperfeiçoar. Ela é dividida em oficinas, estas por sua vez são constituídas ou por lojas maçônicas ou triângulos maçônicos, independentemente do rito que seja praticado nesses locais. As lojas maçônicas, que não se restringem ao edifício onde

ocorrem as reuniões, são organizações criadas por um grupo de maçons com intuito de trabalhar com os diversos graus simbólicos da maçonaria (DOURADO, 2011).

Eduardo Sabbag considera a maçonaria uma religião que deve ser abarcada pelo direito imunizador. A maçonaria teria sim elementos religiosos, pois preconiza que existe um Criador, há meditação espiritual, apesar de não estarem presentes símbolos que expliquem tal espiritualidade. Desta forma, argumenta:

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo *aspecto externo* (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo *aspecto interno* (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).

Ademais, o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n. 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar n. 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito Federal, prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por “templos maçônicos”. É curioso observar que o legislador distrital, ao dispor sobre a isenção de IPTU para as lojas maçônicas, referiu-se textualmente a estas como “templos religiosos”.

[...]

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 sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários (SABBAG, 2014, p.303), (grifos nossos).

Roque Antônio Carraza, da mesma forma, entende que:

Evidentemente, o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Há, no entanto, uma presunção no sentido de que a religião é legítima presunção, esta, que só cederá passo diante de prova em contrário, a ser produzida pelo Poder Público. Graças a esta inteligência, tem-se aceito que também são templos a loja maçônica, o templo positivista e o centro espírita. Mesmo cultos com poucos adeptos têm direito à imunidade (grifos nossos), (CARRAZA, 1998, p.433).

Neste mesmo diapasão, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal reconhece que a maçonaria pode ser definida como uma sociedade de cunho religioso, e suas lojas podem ser consideradas templos de acordo com a acepção contida em norma constitucional. Portanto, devem fazer jus a imunidade tributária já que é direito fundamental, prevista na Constituição (Brasil), 1988, a liberdade religiosa. Em 2004, na apelação cível julgada pela 5ª Turma Cível

o TJDFT dispensou a loja maçônica Duque de Caxias a pagar o IPTU uma vez que, para o tribunal, a mesma gozava da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, conforme ementa da decisão a seguir transcrita:

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" (grifos nossos). (TJ-DF - AC: 93520820038070001 DF 0009352-08.2003.807.0001, Relator: Asdrubal Nascimento Lima, Data de Julgamento: 15/03/2004, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: 24/06/2004, DJU Pág. 64 Seção: 3). (BRASIL,2004).

Em sentido contrário, o STF, no julgado do RE 562351 do Rio Grande do Sul, decidiu que a maçonaria não é uma entidade religiosa por se tratar de uma filosofia fechada e secreta, não gozando assim da imunidade tributária aos templos de qualquer culto. O relator do processo, Ricardo Lewandowski, rejeitou o pedido de uma loja maçônica, situada no Estado do Rio Grande do Sul, que consistia em fazer jus a imunidade tributária concedida apenas a entidades religiosas. Entre seus argumentos, Lewandowski alegou que os próprios integrantes da maçonaria reconhecem e defendem que a maçonaria não seria uma religião, mas uma filosofia de vida. E, ao seu entendimento, a imunidade tributária aos templos de qualquer culto estaria circunscrito aos cultos religiosos (BRASIL, 2012).

Essa decisão do Supremo não foi unânime de modo que o ministro Marco Aurélio, ao considerar a visão do relator muito mais restrita que o texto constitucional e contraditória-com relação às decisões anteriores do Supremo, que confere às imunidades um tratamento ampliativo-, argumentou que existem, sim, na prática da maçonaria, elementos de religiosidade, tais como rituais de elevação espiritual. A decisão do supremo, no RE 562351, de que não seria imune a prática maçônica está exposta a seguir:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO "TEMPLOS DE QUALQUER CULTO". MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da

Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (grifos nossos).

[...]

Decisão: Após o voto do Ministro Ricardo Lewandowski, Relator-Presidente, e dos votos dos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e da Ministra Cármen Lúcia, que conheciam, em parte, do recurso extraordinário, mas lhe negavam provimento, pediu vista do processo o Ministro Março Aurélio. 1ª Turma, 13.04.2010. Decisão: Por unanimidade, a Turma conheceu, em parte, do recurso extraordinário e, por maioria de votos, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Março Aurélio, que o provia. Não participaram, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux e a Senhora Ministra Rosa Weber. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 4.9.2012.

(STF - RE: 562351 RS, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 04/09/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012). (BRASIL, 2012).

Seguindo o entendimento do tribunal, Anderson Madeira argumenta que a maçonaria não é legítima instituição religiosa, uma vez que entre as características fundamentais da religião estão o acesso dos cidadãos ao culto e a livre propagação da crença, e essas características não se fazem presentes na maçonaria (MADEIRA, p. 2013, 142).

Expostas as considerações dos defensores e dos contrários à tese de que a maçonaria deveria ser considerada religião e, por consequência, ter direito a imunidade prevista no artigo 150, VI, b da Constituição (Brasil), 1988, é importante que sejam feitas algumas ponderações.

Como foi visto no capítulo anterior, culto e religião não são conceitos semelhantes, porém estão intrinsecamente ligados. Culto é uma forma utilizada por religiosos para disseminarem a fé e a religião (EXPÓSITO; AOKI, 2014). Desta forma, mesmo que ao criar a norma o legislador constituinte não tenha dito, expressamente, que o culto seja religioso, é essa a interpretação mais correta.

É verdade que o Brasil é um país laico que defende a liberdade de crença e religião, admitindo assim, todas as religiões que não contrariem o ordenamento jurídico. E nessa linha, o STF, tem percepção ampliadora em torno da imunidade tributária aos templos de qualquer culto ao entender que o templo não seria somente o local onde se realiza o culto, mas também seus anexos desde que os mesmos tenham fins religiosos.

É perceptível que para fazer jus à imunidade tributária em questão, é indispensável que a prática de alguma atividade seja considerada religião. Desta forma, não seria possível defender que a maçonaria seria englobada pelo fenômeno imunizatório, uma vez que os

próprios criadores não a definem como uma religião, mas como uma filosofia de vida. Além disso, apesar de possuir alguns elementos caracterizadores da religião, como por exemplo, a elevação espiritual, e não contrariarem o ordenamento pátrio, a maçonaria não pode ser considerada religião, pois não possui elementos essenciais de uma religião, como, ser aberta a todos, possuir dogmas e símbolos.

Portanto, a prática maçônica não está dentro do manto protetivo constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

4.2. Cemitérios

Uma segunda questão que é bastante discutida em âmbito doutrinário e jurisprudencial refere aos cemitérios. O dilema de os cemitérios poderem, ou não, ser considerados imunes à tributação, principalmente de IPTU, baseia-se no fato de que eles estariam abarcados pela expressão “templos de qualquer culto”, que possuiria uma conotação ampla não se restringindo apenas ao local onde são realizados os cultos.

Para analisar tal ponto, primeiro é preciso que seja estudado o conceito de cemitério e posteriormente que seja realizada a distinção entre cemitérios com fins lucrativos e cemitérios sem fins lucrativos. Essa distinção será de suma importância para avaliar se o cemitério é, ou não, protegido pela imunidade tributária, uma vez que a problemática gira em torno não somente de saber se o cemitério seria considerado templo ou não, mas também de saber se o mesmo possui finalidade lucrativa. Caso seja comprovada essa finalidade não há que se falar na aplicação da imunidade.

Cemitério pode ser entendido como o local onde se enterram e guardam os mortos. No Brasil, até o século XIX, era frequente a prática de enterrar corpos dentro, ou nas imediações, das igrejas. Só não eram enterrados ali, os não católicos, judeus, mulçumanos, escravos e outros. Com o passar dos anos, com o surgimento de problemas sanitários decorrentes dessa prática, foi convencionado que os cemitérios teriam que se situar em locais abertos e sua gestão ficariam a cargo não mais da Igreja, já que o Brasil é um Estado laico, mas dos Municípios (ARAÚJO, 2004).

Pode-se entender como cemitérios com fins lucrativos, os cemitérios particulares ou os cemitérios pertencentes às instituições sem fins lucrativos que cobram valores acima do necessário para a manutenção do local e acabam gerando enriquecimento para as entidades.

Já os cemitérios sem fins lucrativos podem ser: os cemitérios que pertencem às instituições religiosas, e que em geral, estão anexos aos seus templos; os cemitérios

pertencentes a algum dos entes federativos; os cemitérios pertencentes às associações ou instituições que não possuem a finalidade de enriquecimento. Essa espécie de cemitério pode ser considerada bem público de uso especial por tratar de um assunto que é de política pública, qual seja a destinação de cadáveres e prestar, assim, um serviço social.

O STF já se posicionou sobre os cemitérios sem fins lucrativos, mais especificamente sobre os cemitérios que pertencem à instituição religiosa, no RE 578562 BA, julgado em 2008:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido (grifos nossos). (STF - RE: 578562 BA, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP-01070). (BRASIL, 2008).

Nessa decisão, o Supremo firmou o entendimento de que serão imunes à incidência do IPTU os cemitérios que sejam extensões das entidades religiosas desde que não possuam fins lucrativos e se dediquem exclusivamente a prestação de serviços religiosos e funerários. Eros Grau, relator da decisão, fundamentou seu parecer na liberdade de crença e de culto e na proteção dos locais dos cultos e das liturgias (BRASIL, 2008).

Há, na doutrina, em consonância com a percepção do tribunal, o entendimento de que a imunidade religiosa abrange a entidade como um todo, tanto o local do cemitério (que tem que ser de propriedade da entidade religiosa) quanto às atividades realizadas que possuem ligação com a finalidade religiosa. Nessa linha Aliomar Baleeiro leciona que:

O patrimônio das instituições religiosas abrange seus imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades – vale dizer, o prédio onde se realiza o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis (BALEEIRO, 2005, p. 311).

Ricardo Lobo Torres, também entende dessa forma:

O conceito de templo abrange não só o prédio onde se pratica o culto, mas também os seus anexos, os conventos e os demais imóveis necessários ao fortalecimento da religião, inclusive ‘os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso (TORRES, 2011, p. 74).

Porém, é importante lembrar, que segundo uma visão restritiva acerca da abrangência da imunidade, esta não seria extensiva aos cemitérios, uma vez que templo é definido como o local onde são realizadas as cerimônias, descartando assim, os anexos aos templos e qualquer bem que seja de propriedade da igreja. Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho são adeptos dessa teoria, como pudemos vislumbrar no tópico 3.4.1.

Quanto aos cemitérios com finalidade lucrativa, mais especificamente, sobre os cemitérios particulares, as pessoas jurídicas que não se enquadram dentro do conceito de entidade religiosa utilizam os cemitérios com finalidade lucrativa e econômica, sendo caracterizadas como sociedades empresárias, com caráter comercial. A Constituição (Brasil), 1988 ao prever a imunidade não quis proteger o lucro, desta forma não se pode dizer que essas empresas que administram os cemitérios com intuito lucrativo estariam imunes ao pagamento de tributos.

Existe sobre essa questão, qual seja, a possibilidade de imunidade de cemitério particular com fim lucrativo, muita discussão ainda não pacificada. O RE 544815/SP foi o marco para a questão começar a ser tratada pela jurisprudência, por isso é relevante que analisemos os votos divergentes mesmo que o recurso tenha transitado em julgado homologando a renúncia do direito a que se funda a ação.

Em seu voto, o ministro Joaquim Barbosa argumenta que não seria caso de imunidade já que a entidade privada não teria qualquer vínculo com as finalidades religiosas e nem reverteria os lucros na manutenção das atividades dessas entidades religiosas. Para ele, a não tributação traria risco para a concretização do princípio da livre concorrência. O voto do ministro consta abaixo:

[...] ressaltando que a propriedade imóvel que se pretende imune pertenceria a uma pessoa natural e laica; teria sido alugada a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesial; bem como utilizada em atividade econômico-lucrativa cujo produto não seria destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa.

[...]

a tributação de bens de terceiros aplicados com intuito econômico ou individual não traria nenhum risco à neutralidade do Estado em matéria de religião. Por outro lado, a não tributação redundaria em chapada vantagem econômica ao particular que decidiu explorar economicamente o seu bem. Fugiria, portanto, à racionalidade extraída da Constituição o uso da

imunidade tributária como instrumento que viesse a beneficiar atividades desenvolvidas por entidades não eclesiais exercidas com inequívoco intuito lucrativo individual.

[...]

a tributação do terreno não traria qualquer risco à liberdade de culto, sendo que tanto a pessoa natural titular do domínio do terreno que o explora economicamente, como a pessoa jurídica, que também o faz, mediante a comercialização de jazigos, demonstrariam capacidade contributiva e finalidade não religiosa. Por fim, a não tributação implicaria, ainda, risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia (RE 544815/SP), (grifos nossos).

Em posicionamento diverso, o ministro Carlos Ayres Brito defende que ao estabelecer a imunidade o legislador constituinte tinha como objetivo primordial proteger o local do culto. Dessa forma, o essencial seria analisar a atividade religiosa em si mesma, independentemente da entidade ou meio econômico que a viabilizasse, ou seja, independentemente se há ou não atividade com fins lucrativos, de modo que sempre, em qualquer situação, a preponderância do caráter religioso sobre o econômico. Em suas palavras:

Os cemitérios estão recamados de religiosidade, de um sentimento puro, além do mais, enterrar os seus mortos é um dever e paga-se ainda para enterrar e manter guardado ali o seu morto com um tributo, IPTU. Estamos sendo muito transigentes com essa fúria arrecadadora, com essa sanha fiscal do poder público que não respeita sequer a última morada do indivíduo, entendeu. O local do culto vale por si mesmo, nada tem a ver com a entidade que eventualmente vitalize, até economicamente, este espaço (RE 544815/SP), (grifos nossos).

Eduardo Sabbag, sobre a questão do RE 544815/SP, estabelece que:

“A nosso ver, acreditamos que a decisão se mostrou judiciosa, haja vista não se ter o preenchimento de qualquer um dos requisitos necessários ao reconhecimento da imunidade.

Adiante, seguem os elementos fundantes para a concessão da benesse constitucional, os quais não se mostraram presentes no caso concreto:

a) a propriedade do terreno por entidade eclesial: no caso, a propriedade do bem imóvel é de particular, que, locando-o a terceiro (empresa de gestão de cemitério), aufera renda com a atividade específica;

b) a utilização do terreno “por” entidade eclesial e “em” atividade inerente à atividade eclesial: no caso, o terreno é utilizado por entidade privada (Cemitério Santo André S/C Ltda.), em atividade divorciada dos fins eclesiais.

c) a ausência de capacidade contributiva de quem explora economicamente o bem imóvel: como se trata de propriedade particular, a capacidade econômica exsurge sem óbices, podendo-se falar em ausência de capacidade contributiva apenas se houvesse a presença de uma pessoa religiosa, como proprietária do bem em discussão;

d) o possível risco, com a tributação, à livre iniciativa e à isonomia: a tributação não promoverá qualquer desigualamento desarrazoado, uma vez que o discrimine utilizado – ser proprietário de bem imóvel – é fato presuntivo

de riqueza tributável que rima com a isonomia tributária, com a capacidade econômica e com a cláusula latina, segundo a qual o tributo non olet.” (grifos nossos) (SABBAG, 2014, p. 302).

Conclui-se que existem duas situações distintas quando tratamos dos cemitérios. É possível que o cemitério tenha finalidade lucrativa ou não tenha. Quando se faz presente a finalidade lucrativa, seja o cemitério público ou privado, não é correto dizer que existe a imunidade religiosa, uma vez que haveria prejuízo da livre concorrência, princípio protegido pela Constituição (Brasil), 1988. Em contrapartida, se ausente à busca pelo lucro, isto quer dizer, que se há ganhos e eles são revertidos para a manutenção do local, sendo entidade religiosa ou até mesmo uma iniciativa privada haverá a incidência da imunidade. Nesse caso, não pode ser cobrado nenhum tributo com relação serviços com natureza fúnebre, sobre a renda decorrente destes serviços prestados e nem sobre o local do cemitério (desde que seja de propriedade da entidade religiosa).

4.3. Impostos indiretos

Existe ainda, na doutrina e na jurisprudência, um tema bastante controvertido que é a relação entre as imunidades e os impostos indiretos. Os impostos indiretos são aqueles em que o ônus tributário recai sobre um terceiro, qual seja o contribuinte de fato, não onerando, assim, o contribuinte de direito (SABBAG, 2014).

Os impostos indiretos, como por exemplo, o ICMS e o IPI, têm uma estrutura que contêm dois tipos de contribuinte, o de fato e o de direito, como já mencionado acima. O contribuinte de fato é aquele que suporta o ônus da carga tributária, um exemplo é o consumidor final de determinada mercadoria que tenha que arcar com o ICMS. Já o contribuinte de direito, que ocupa o polo passivo da obrigação tributária, é o sujeito que realiza o fato gerador, como é o caso do comerciante que vende para o consumidor final do exemplo exposto (BAHIA, 2013).

A técnica utilizada na cobrança dos impostos indiretos faz com que mesmo as entidades imunes tenham que pagar esses impostos uma vez que não possuem vinculação obrigacional com o sujeito ativo da relação tributária, que é o Estado.

Existe uma divergência doutrinária sobre essa questão como bem observa Regina Helena Costa que considera tormentosa a discussão concernente à possibilidade das imunidades alcançarem os impostos indiretos. Para ela, fazem presentes dois posicionamentos diferentes. Um primeiro grupo, como é o caso de Geraldo Ataliba, que considera a

diferenciação entre impostos diretos e indiretos irrelevante, possuindo um caráter puramente econômico. E um segundo grupo, que inclui a autora, defende que a divisão entre impostos diretos e indiretos não tem caráter puramente econômico (COSTA, 2005, p. 148). A autora em questão em sua obra não menciona o caráter da divisão.

COSTA (2005) ainda leciona que dentro da segunda corrente existem duas interpretações: a formal e a substancial. Os doutrinadores que levam em conta a interpretação substancial analisam os aspectos materiais não fazendo distinção entre os impostos indiretos e diretos com relação à concessão da imunidade. Já os adeptos da interpretação formal dão relevância jurídica à diferenciação entre impostos diretos e indiretos e não excluem o contribuinte de fato, mesmo que gozem de imunidade, da relação obrigacional tributária ficando responsáveis pelo pagamento das exações. Dessa forma, para essa segunda interpretação, os entes só estariam imunes caso figurassem como contribuintes de direito, situação essa em que faria jus à legitimidade para discutir em juízo sobre a cobrança de tributos. Esse é o entendimento pacífico do STJ, como é perceptível no REsp 903.394/AL:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. CONSUMIDOR. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NO ÂMBITO DO STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Ausentes as hipóteses legais autorizadas e em face do caráter explicitamente infringente dos embargos, impõe-se recebê-los como agravo regimental, aplicando-se-lhes o princípio da fungibilidade recursal. Precedentes do STF e STJ. 2. Conforme orientação firmada em sede de recurso especial representativo de controvérsia repetitiva (REsp 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 26/10/10), o consumidor não detém legitimidade ativa para pleitear a restituição de indébito dos tributos ditos indiretos, por figurar na relação jurídica tributária a condição de contribuinte de fato. 3. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento (grifos nossos). (STJ - EDcl no REsp: 1279604 PR 2011/0222319-9, Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Data de Julgamento: 06/09/2012, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/09/2012). (BRASIL, 2012).

O ministro do STF, Bilac Pinto, no mesmo sentido, no RE n° 68.741-SP/70, que tratava sobre impostos indiretos e imunidade recíproca, sedimentou que: “De acordo com a nova interpretação, a figura do contribuinte de fato passou a ser considerada estranha à relação jurídica tributária, não podendo nela intervir, a qualquer título, para alegar que tem a seu favor a imunidade recíproca.” Demonstrando assim, que na década de 70 o Supremo também era adepto da interpretação formal com relação a esses impostos.

No RE 210.251-SP, a relatora Ellen Gracie argumentou que não há incidência do ICMS na venda de mercadorias, desde que o lucro destine a fins da entidade isenta. E essa decisão foi reiterada em 2006 no RE 186.175-SP, a seguir exposto:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251- EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. Disponível em:< <https://juridicocorrespondentes.com.br/adv/hugo-rodrigo-da-cos/artigos/immunidade-religiosa-e-os-impostos-indiretos-2006>>. Acesso em 28/03/2016.

Entretanto, na visão da atual jurisprudência do Supremo, na aquisição de mercadorias, caso tais entidades se constituam contribuintes de fato, inexistente imunidade de impostos indiretos, como o ICMS, admitindo, desta forma, a incidência dos impostos indiretos nas compras de bens por entidades imunes.

Eduardo Sabbag, em estudos sobre o tema e o posicionamento do STF, fez referência à divergência existente nas turmas do referido Tribunal:

A 1º. Turma pautava seu entendimento na postura de que a imunidade deveria se apreciada no contexto da repercussão tributária, em que o ônus tributário recai sobre o contribuinte de fato (final), e não sobre o contribuinte de direito (aquele que realiza o fato gerador). Assim, nas circulações mercantis em que a Igreja se coloca como alienante do bem, deve haver o recolhimento do ICMS, uma vez que o importe tributário deve ser pago pelo adquirente da mercadoria. Por outro lado, se o templo se colocar como adquirente do bem, representado o contribuinte de fato na cadeia mercantil, deve gozar dos efeitos protetores da imunidade. A 2º. Turma preconizava a não incidência do gravame, uma vez que o ICMS exigido oneraria, de qualquer forma, a receita da entidade imune. Em fevereiro de 2003, o pleno do STF deu a solução para o caso (RE 210.251), decidindo, por maioria, pela não incidência do ICMS nas vendas de mercadorias, desde que o lucro fosse destinado a finalidade da entidade imune (tratava-se, no caso, de entidade beneficente de assistência social). Portanto, à luz da jurisprudência mais atualizada daquela Corte, não deve haver a incidência do ICMS nas operações executadas pela entidade de assistência social e, por analogia, pelas Igrejas (grifos nossos).

E, posteriormente, o autor sintetiza:

Em síntese, seguindo a linha de entendimento do STF, podemos assegurar: (I) não incide o ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; (II) incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem (SABBAG, 2014, p. 301).

Como bem sintetizado por Eduardo Sabbag, a problemática da incidência, ou não, da imunidade aos impostos indiretos, sobretudo o ICMS, pode ser analisada sob dois ângulos. Quando a entidade religiosa for produtora de bens religiosos não será cobrado o ICMS, mas desde que o lucro obtido na venda desses bens se reverta para a realização das atividades essenciais da entidade. Em contrapartida, quando a entidade for consumidora de produtos deverá incidir tal tributo, uma vez que este já estará embutido no preço do bem a ser consumido. Essa conclusão se pauta no respeito a livre concorrência, princípio que se faz presente nas relações econômicas e comerciais do país.

5. CONCLUSÃO

Nessa monografia foi conceituado o instituto da imunidade tributária e foi realizada uma diferenciação entre este instituto e outros fenômenos tributários semelhantes, quais sejam, isenção e não incidência. Ao se conceituar imunidade tributária observou-se que os autores mencionados o fizeram de uma forma marcadamente positivista e protecionista.

Constatou-se que a imunidade tributária abrange não somente os impostos, mas também outras espécies de tributos, como por exemplo, taxas e contribuições. Além disso, foi verificado que o fenômeno imunizatório apresenta diversas espécies, e entre elas está a imunidade dos templos de qualquer culto que foi objeto de discussão deste trabalho.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, também denominada imunidade religiosa, veio proteger os valores fundamentais da liberdade de crença e da liberdade de exercício de cultos religiosos, mas desde que não ofenda qualquer norma positivada no arcabouço jurídico brasileiro. É papel do Poder Judiciário dar a máxima efetividade desses valores no caso concreto, sem delimitar o que seria religião, uma vez que estabelecer quais atividades são religiosas pode restringir, demasiadamente, a abrangência da norma.

Foi observado que existe muita discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da terminologia “templos de qualquer culto”. Os tribunais, com relação a essa questão, padronizaram que deveria se dar uma interpretação ampla e não restritiva aos elementos que compõe essa expressão, mas desde que essa interpretação esteja ligada intrinsecamente em última análise à finalidade religiosa.

Durante a monografia, foram abordadas as seguintes questões controvertidas: maçonaria, cemitérios e impostos indiretos. Elas têm origem na interpretação constitucional vasta sobre a abrangência do instituto tributário imunizatório.

Sobre o tema da maçonaria há divergência sobre sua inclusão ou não dentro do manto protetivo imunizador, uma vez que, como observado no trabalho, existem autores que a consideram como religião e autores que não a consideram dessa forma. A opinião majoritária e mais adequada é a de não considerar a maçonaria como religião, portanto não está acobertada pela imunidade.

Com relação à controvérsia sobre a abrangência da imunidade aos cemitérios, foram analisadas duas situações. Caso o cemitério, independentemente de ser público ou privado, tenha finalidade lucrativa, em respeito ao princípio da livre concorrência, terá que se sujeitar a todos os tributos que possam incidir em sua situação concreta. Em contrapartida, se o

cemitério não possui finalidade lucrativa, isto é, mesmo que tenha lucro este é revertido em proveito da entidade religiosa fará jus à imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Referente à questão dos impostos indiretos das entidades religiosas também foram examinados dois cenários que devem ser diferenciados. O primeiro cenário foi aquele no qual a entidade religiosa assume a posição de produtora de bens, nesse caso sobre a venda desses produtos não incidirá tributação desde que o lucro obtido seja utilizado na manutenção da entidade religiosa e de suas atividades. No segundo cenário, a entidade religiosa figuraria na posição de compradora, dessa forma haveria tributação sobre o bem adquirido uma vez que a tributação já está presente no preço desse bem.

Conclui-se que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto tem uma interpretação bem abrangente no caso concreto, mas que não se revela absoluta. Caso a entidade exerça uma atividade que seja considerada religião, que não contrarie princípios fundantes do ordenamento jurídico e, além disso, que não possua finalidade exclusivamente lucrativa e de enriquecimento, essa entidade fará jus ao manto protetivo da imunidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ARAÚJO, Diana Lúcia Melo. **Imunidade tributária dos cemitérios**. 2004. 67 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2004. Disponível em: <repositorio.ucb.br/jspui/.../1/Diana Lucia Melo Araujo.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BAHIA, Bruno Gomes. **A imunidade religiosa e seus aspectos tributários**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-imunidade-religiosa-e-seus-aspectos-tributarios,42162.html>>. Acesso em: 25 mar. 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito.: O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil**. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7547/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito>>. Acesso em: 23 abr. 2016.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso especial nº 1279604 PR 2011/0222319-9. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 578562. Relator: Eros Grau.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562351. Relator: Ricardo Lewandowski.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325822 SP. Relator: Min. Ilmar Galvão.
- _____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação Cível nº 93520820038070001 DF 0009352-08.2003.807.0001, Relator: Asdrubal Nascimento Lima.
- _____. Tribunal Regional Federal da 3ª região. Apelação Cível nº 2704 SP 2003.61.14.002704-1, Relator: Desembargadora Federal Consuelo Yoshida.
- _____. Tribunal Regional Federal da 4ª região. Agravo de instrumento nº 22883 SC 2006.04.00.022883-9. Relator: Otávio Roberto Pamplona.

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- DOURADO, Egie Siqueira da Silva. Imunidade tributária dos templos religiosos. 2011. 45 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k215986.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2016.
- EXPÓSITO, Carolina; AOKI, William Ken. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto**. 2014. Disponível em: <<http://npa.newtonpaiva.br/letrasjuridicas/?p=89>>. Acesso em: 20 nov. 2015.
- GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade tributária**, São Paulo: RT, 1999.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. In: BRITO, Hugo Machado (coord.). São Paulo: Atlas. 2003. p.10.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MORAES. Alexandre de. **Direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 1999.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 4.ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **A Imunidade Tributária e as Lojas Maçônicas**. Disponível em <http://atualidadesdodireito.com.br/eduardosabbag/2012/04/26/a-imunidade-religiosaeas-lojas-maconicas/>. Acesso em 24/03/2016.

SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades**. In: SARMENTO, Daniel. *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. São Paulo: Renovar, 2011.

VERGUEIRO, Guilherme Van Muller Lessa. **Imunidade tributária**. São Paulo: MP, 2005.