

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA

JACKSON URQUIZA DA COSTA E SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS DA IMUNIDADE RELIGIOSA

RECIFE
2012

JACKSON URQUIZA DA COSTA E SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS DA IMUNIDADE RELIGIOSA

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Doutor Hélio Silvío Ourém Campos.

RECIFE
2012

JACKSON URQUIZA DA COSTA E SILVA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS DA IMUNIDADE RELIGIOSA

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Banca Examinadora:

Data de aprovação: _____

Prof. Doutor Hélio Sílvio Ourém Campos
Orientador

Prof. Doutor João Paulo Allain Teixeira

Prof. Doutor Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

AGRADECIMENTOS

A Deus, pois a vida sem fé é um imenso vazio.

A minha mãe Gesa, por tantas boas lembranças que seria impossível descrevê-las em tão poucas linhas; a meu pai José Ajuricaba, exemplo de professor, jurista e juiz com quem ainda hoje tenho a aprender.

Ao Professor Hélio Ourém, por sua orientação no desenvolvimento de tema que desperta tantas emoções e paixões como a religião e a imunidade religiosa.

Aos amigos Igor Brilhante e Joaquim Dias Filho, precursores no mestrado, que me estimularam e demonstraram ser possível desenvolver paralelamente ao trabalho de Procurador o mestrado em direito, bem como ao colega Gustavo Just, exemplo intelectual acadêmico a ser seguido.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo discutir os limites e as perspectivas da imunidade tributária religiosa prevista na Constituição da República Federativa do Brasil. Antes de discutir-se a essência dessa questão, fez-se uma breve passagem histórica da evolução da imunidade tributária, desde seu surgimento – no império romano – ao estado moderno; e especificamente no Brasil, desde os tempos como colônia de Portugal à Constituição de 1988. Após serem fixados os critérios informadores da imunidade religiosa, e nosso entendimento sobre os limites a serem observados na aplicação dessa imunidade, foi feita a análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada no RE 325.822/SP, em julgamento que dividiu a Suprema Corte. A cisão verificada no julgamento da Suprema Corte também se dá na doutrina pátria. De efeito, a doutrina brasileira nessa matéria pode ser dividida em três grupos de doutrinadores, todos formados por grandes juristas. A discussão sobre o alcance da imunidade religiosa ganha relevo nos dias atuais pela utilização cada vez maior de atividades religiosas em programas de redes de rádio e televisão.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Imunidade religiosa. Alcance. Templo. Culto. Atividades rádio televisivas.

ABSTRACT

This present work has the purpose to discuss the limits and perspectives of religious tax immunity determined at the Constitution of Brasil's Federative Republic. Before discuss the essence of this question, it was done a brief on tax immunity historical evolution, from his known beginning – in Roman empire – up to modern state; and specifically in Brasil, since those times as Portugal's colony up to 1988's Constitution. After been fixed the standards for religion tax immunity, and our position on the limits of this immunity, it was done a critical analysis on Brasil's Supreme Court jurisprudence, firmmed on RE 325.822/SP, in a tightly judgment decision. The dissension verified at Supreme Court is also present at Brasil's jurist authors. Indeed, brasilian doctrine in this matter might be divided in three groups, all of them made up by brilliant jurists. The discussion on the extent limits of religious tax immunity is more relevant nowadays due to the up growth development evermore by religious activities in the television radio network.

Keywords: Tax immunity. Religious tax immunity. Extent Limits. Church. Cult. TV Radio Network activities.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	9
2.1 BREVE HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE: DO SURGIMENTO AO ESTADO MODERNO.....	9
2.2 EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL	12
2.2.1 Fase Colonial	12
2.2.2 Fase Monárquica.....	14
2.2.2.1 A imunidade tributária no império.....	14
2.2.3 A fase republicana.....	15
2.2.3.1 A carta republicana de 1891.....	16
2.2.3.2 A carta republicana de 1934.....	17
2.2.3.3 A carta republicana de 1937.....	20
2.2.3.4 A Carta Republicana de 1946	22
2.2.3.5 A Carta de 1967	26
2.2.3.6 Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.	28
2.2.3.7 A Constituição Cidadã de 1988	30
2.3 NATUREZA JURÍDICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	35
2.4 ALCANCE DAS IMUNIDADES.....	42
3 IMUNIDADE RELIGIOSA	45
3.1 VALORES PROTEGIDOS PELA IMUNIDADE RELIGIOSA	45
3.2 TEMPLO.....	48
3.3 CULTO	51
3.4 ALCANCE DA IMUNIDADE RELIGIOSA – FINALIDADES ESSENCIAIS: ART. 150, VI, B C/C § 4º.	55
3.5 LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA NA ATIVIDADE RÁDIO TELEVISIVA ...	75
3.6 NOSSO ENTENDIMENTO.....	80
3.7 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA RELATIVA A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	85
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
REFERÊNCIAS.....	99

1 INTRODUÇÃO

O trabalho a seguir exposto tem por finalidade investigar o alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, prevista na Carta Republicana de 1988, num contexto de divergência doutrinária e da interpretação que vem sendo dada a essa imunidade pela Corte Constitucional brasileira.

Será visto no decorrer deste trabalho, como tudo que envolve religião, que o alcance da imunidade religiosa apresenta fortes divergências. De efeito, a doutrina pátria discorda sobre o alcance da imunidade religiosa dividida em três grandes correntes, todas formadas por juristas de escol. A primeira corrente é encabeçada por Pontes de Miranda, defensor de uma interpretação restritiva do alcance da imunidade religiosa; a segunda vem alinhada com o pensamento de Aliomar Baleeiro, que defende uma interpretação mais ampla; e a terceira, também defensora de uma interpretação ampla, mitiga, porém, o alcance da exoneração constitucional nas situações que afetem o exercício da livre concorrência, defendida por Ives Gandra.

A cisão verificada na doutrina sobre o alcance da imunidade religiosa também se reflete na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do RE 325.822/SP, que terminou numa votação de 5 x 4, quando poderia até ser 6 x 5 em sentido contrário, uma vez que dois ministros da Suprema Corte não participaram da sessão plenária desse julgamento.

Nesse contexto, antes de adentrar-se na essência da questão em discussão, fez-se uma breve passagem da evolução histórica da imunidade tributária desde seu surgimento – cuja notícia remonta ao império romano – ao estado moderno e, especificamente no Brasil, desde o período colonial à Constituição Cidadã de 1988.

Em seguida será discutida a natureza jurídica da imunidade religiosa, também objeto de grandes divergências doutrinárias, principalmente pela terminologia utilizada por Aliomar Baleeiro em sua obra “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, reproduzida pela Carta Constitucional, mas equivocada por equívoco eis que classifica a imunidade por seus efeitos.

Antes da fixação dos critérios informadores da imunidade religiosa, discutimos os conceitos de templo e de culto, para se esclarecer a redação equivocada dada pelo constituinte originário que, ao estabelecer a imunidade dos templos de qualquer culto, confundiu culto com religião.

Nesse trabalho foi aberto um tópico para se discutir o alcance da imunidade religiosa nas atividades rádio televisivas. De efeito, nos dias atuais é cada vez mais comum a transmissão de programas religiosos por meio de redes televisivas, em que a igreja, pessoa jurídica, aluga horário na grade de programação de redes do mesmo ou de outros grupos, para exploração do horário alugado por sua conta e risco.

Após apresentação de nosso entendimento sobre os limites a serem observados na aplicação da imunidade religiosa, foi feita a análise crítica da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento do RE 325.822/SP, cujo resultado demonstrou uma divisão da Suprema Corte na discussão daquela matéria, e que vem sendo seguida desde então, em contraposição ao entendimento anterior firmado sob a Carta de 1946.

Concluimos este trabalho alinhado, em parte, com a corrente que defende uma interpretação ampliada do alcance da imunidade religiosa, como corolário da garantia dos direitos fundamentais da liberdade de crença e do culto, ressalvando, contudo, as situações em que a imunidade religiosa possa ser utilizada como pretexto para violar o princípio também constitucional que veda a concorrência desleal, como também o princípio constitucional que veda a subvenção das religiões.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 BREVE HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE: DO SURGIMENTO AO ESTADO MODERNO.

A primeira notícia que se tem da imunidade¹, como forma de desoneração fiscal, remonta aos tempos do Império Romano quando não eram onerados os templos religiosos e os bens públicos. Na Índia, no século XIII, era concedido favor fiscal a pessoas portadoras de deficiências físicas ou mentais. Na Idade Média eram concedidos privilégios fiscais aos nobres e religiosos. Com o liberalismo, a imunidade passou então a ser associada com certas garantias, permanecendo com esse escopo até os dias de hoje. (ELALI, 2005).

De efeito, em Roma a *Lex Vicesina Hereditatum et Legatorum* previa a cobrança de imposto sobre a herança dos celibatários e sobre os legados a amigos, sendo isentos os parentes próximos e os bens de pequeno valor. Na idade média a *imunitas* afastava o poder Soberano de instituir tributos sobre a Igreja e os nobres. Com a Carta Magna (1215) surgiram, de forma embrionária, garantias constitucionais de liberdade, em especial o princípio da liberdade, não obstante serem tais garantias dos nobres e da Igreja, e não da sociedade. Somente com as revoluções burguesas do século XVIII esses privilégios passaram dos nobres e da Igreja para toda a sociedade, constituindo garantias individuais. (SCAFF, 1998).

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 1-6) destaca que a liberdade fiscal passou por diferentes fases no curso da evolução do Estado. A primeira fase com o Estado Patrimonial (patrimonialismo), a segunda com o Estado de Polícia (absolutismo) culminando com o Estado de direito (liberalismo).

¹ A etimologia da palavra imunidade vem do latim *immunitas* e significa negação do *munus* (cargo, função ou encargo). O prefixo *in* delimita sua conotação e significa sem encargo. (MORAES, 1998).

No Estado Patrimonial, que se estende do século XIII até meados do século XIX², as imunidades fiscais estabeleciam limites ao poder real e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio³ e a Igreja, em homenagem aos direitos imemorais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei. (TORRES, 1999).

De fato, no patrimonialismo a liberdade fiscal é fracionada e aparece dividida entre a realeza, o senhorio e a Igreja. O exercício da liberdade fiscal se concretiza na reserva da imunidade aos tributos, na obtenção de privilégios e no consentimento para a cobrança extraordinária de impostos. Assim, a nobreza e o clero além de não se submeterem, senão excepcionalmente, à fiscalidade do príncipe, constituíam fonte periférica de normatividade. (TORRES, 1999).

A liberdade no início do patrimonialismo se caracteriza, assim, como uma liberdade estamental⁴ ou corporativa.

Na fase final do patrimonialismo (meados do século XVIII até a 3ª década do século XIX), com o surgimento do absolutismo, a liberdade fiscal deixa de ser estamental para se afirmar como liberdade do príncipe, o que conduz à centralização política e financeira e aos primeiros passos para a liquidação da fiscalidade periférica dos estamentos. Todavia, a fiscalidade no absolutismo não se esgotava na pessoa do príncipe, pois se apresentava também como liberdade da burguesia ascendente. O tributo passou a ser o fiador da conquista da riqueza, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro, antecipando, assim, algumas conquistas que serão aprofundadas e complementadas no Estado Liberal de Direito. (TORRES, 1999).

Com as grandes revoluções do século XVIII⁵ consolidou-se o chamado “Estado de Direito” (liberalismo) e se transformou o conceito de imunidade tributária, que deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do

² O patrimonialismo se inicia com o colapso do feudalismo e vai até o liberalismo com o advento Estado de Direito.

³ No feudalismo inglês o senhorio era o “Lord”, detentor da posse de terras.

⁴ Liberdade estamental é liberdade concedida a certo grupo. No exemplo aventado por Ricardo Lobo Torres corresponde ao senhorio e ao clero.

⁵ Independência dos Estados Unidos (1776), Revolução francesa 1789), Revolução industrial (iniciou-se na Inglaterra no século XVIII e expandiu-se pelo mundo no século XIX).

indivíduo. O Estado Moderno é um expropriador, que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos. (TORRES, 1999, p. 41).

Com a vitória do movimento liberal, as imunidades ganharam conotação democrática, que se inicia no constitucionalismo americano, no qual aparecem mescladas aos privilégios da cidadania, passando ambos a ser instrumento de proteção da liberdade e da igualdade.

De efeito, a Constituição americana de 1789⁶ estabelece que os cidadãos livres de cada Estado eram titulares de “todos os privilégios e imunidades dos cidadãos livres dos outros Estados”. O art. 4º, Seção 2 (1) da Constituição americana proclamou que “os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos de outros Estados”. Posteriormente a 14ª Emenda (1868) declarou que nenhum Estado pode prejudicar “os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos”. (TORRES, 1999, p. 41-42).

O direito constitucional norte-americano influenciou Rui Barbosa, sendo as imunidades tributárias inseridas na Constituição de 1891⁷. Essas imunidades, no contexto do Estado de Direito, surgem ora como autolimitação do poder de tributar, numa visão positivista, ora reserva dos direitos humanos, como direito natural. (NOGUEIRA, 2005).

Ricardo Lobo Torres (1999), numa visão naturalista, assenta que as imunidades preexistem ao próprio ordenamento jurídico e suas origens estão nos direitos fundamentais anteriores à edição do texto constitucional.

As teorias de que a imunidade é limitação do poder fiscal, autolimitação da competência tributária ou reserva dos direitos fundamentais correspondem às posições que a radicam no direito natural, no direito positivo ou nos direitos morais.

Ricardo Lobo Torres defende que as imunidades fiscais não têm uma fonte formal exclusiva, eis que não radicam no direito positivo, encontrado a sua razão nos direitos fundamentais pré-constitucionais, podendo, até, não exibir qualquer tradução

⁶ A Constituição dos Estados Unidos da América foi promulgada em 17 de setembro de 1787, pela Convenção Constitucional da Filadélfia, entrando em vigor em 4 de março de 1789, após ser ratificada por onze estados.

⁷ Rui Barbosa foi um dos organizadores da República e coautor da constituição da Primeira República juntamente com Prudente de Moraes.

em texto normativo, como, p.ex., na Constituição americana, em que coube à sua Corte Suprema proclamá-la a partir de uma leitura atenta das entrelinhas da lei fundamental.

Essa não é, todavia, a visão agasalhada pela doutrina majoritária, diga-se de passagem, positivista, que vê a origem da imunidade na Constituição, tanto é que aponta como traço que a distingue de outras espécies de exoneração tributária o fato de a imunidade tributária ter assento constitucional.

2.2 EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

2.2.1 Fase Colonial

Com a descoberta, passou a vigorar no Brasil o direito português consubstanciado nas Ordenações do Reino (Ordenações Afonsinas, de 1446-1513, e Ordenações Manuelinas, 1514-1603) e na legislação extravagante (cartas de lei, decretos, alvarás, cartas-régias, regimentos, estatutos, instruções, avisos e portarias). (MORAES, 1996).

Na fase colonial (1500 -1808), talvez em decorrência dos diferentes tipos de organização política vigente àquela época, em que se sucederam as capitanias hereditárias, os governadores-gerais e a chegada da Corte portuguesa ao Brasil, um eventual sistema tributário se apresentava de forma esparsa e não sistemática.

De efeito, a colonização do Brasil começou efetivamente com a divisão da colônia em capitanias hereditárias⁸, as quais não tinham nenhum vínculo umas com as outras e seus titulares dispunham de poderes quase absolutos (de legislar, de executar e de julgar), com a completa dispersão do poder político e administrativo, salvo em relação a metrópole. (SILVA, 2011).

⁸ Sistema que consistia na divisão do território da colônia e doação a particulares que estivessem dispostos a morar no Brasil e fossem suficientemente ricos para colonizá-lo e defendê-lo. A primeira concessão foi a Capitania de Pernambuco, dada por D. João III a Duarte Coelho em 10 de março de 1534.

A partir de 1549, com o fracasso do sistema das capitanias hereditárias, D. João III, ao lado da divisão territorial e administrativa das capitanias, de natureza feudal, criou um sistema unitário de governo, um governo geral, exercido por um Governador-Geral. Esse sistema unitário, contudo, serviu apenas para atenuar o arbítrio e fixar uma certa ordem jurídica (MORAES, 1996; SILVA, 2011).

Naquela época, informa Aliomar Baleeiro (2010), a instituição de tributos observava períodos definidos pelos Senados das Câmaras, espécie de vereança municipal, a exemplo das atas dos vereadores da Bahia, conservadas a partir do ano de 1624.

No sistema de Governadores-Gerais, o regimento trazido por Tomé de Souza, primeiro governador-geral do Brasil, tinha a previsão de desoneração fiscal ao construtor de embarcações navais, que pode ser considerado como um embrião das atuais imunidades, conforme se pode verificar no texto abaixo transcrito:

Hei por bem que daqui em diante pessoa alguma não faça nas ditas terras do Brasil navio nem caravelão sem licença a qual lhe vos dareis nos lugares onde fordes presente conforme ao regimento dos provedores das ditas terras capitanias por que lhes mando que dem a dita licença onde vós não estiverdes e trabalhareis **com as pessoas que vos pedirem licença para fazerem os ditos navios** que os façam de remo e **sendo de quinze bancos ou daí para cima e que tenha de banco a banco três palmos de água hei por bem que não paguem direitos nas minhas alfândegas do Reino de todas as munições e aparelhos que para os ditos navios forem necessários. E fazendo-os de dezoito bancos e daí para cima hajam mais quarenta cruzados de mercê à custa de minha Fazenda para ajuda de os fazerem como todo é conteúdo no regimento dos ditos provedores os quais quarenta cruzados lhe hão de ser pagos das minhas rendas das ditas terras do Brasil na maneira que se contém no regimento do dito provedor.** (grifos nossos)

Alcides Jorge Costa (2005, p. 43-101) noticia outro exemplo de desoneração fiscal no comércio de cabotagem, no apagar do período colonial, fixada pelo Decreto – 13 de maio de 1821, a seguir reproduzido:

Não tendo sido até agora entendidas e praticadas com a conveniente liberalidade as disposições dos §§ 6º, 9º e 10 do Alvará de 25 de Abril de 1818: **Hei por bem Declarar, que os 2% lançados como direitos de saída nos generos do Brazil, a que não está imposto determinado subsídio, não sejam jamais cobrados nos casos de commercio de cabotagem, ou de porto a porto no Brazil:** Hei outrossim por bem determinar, que a disposição do referido § 9º concebida nas seguinte palavras – As mercadorias portuguezas em geral, a que estava imposta a tarifa de pagarem 16% de entrada, ficarão de agora em diante pagando 15% - tenha a sua perfeita e litteral observancia : Ordeno finalmente que quaesquer generos, que se importarem para esta Alfandega, fiquem d'ora em diante isentos da diferença, que possa resultar da Pauta da Alfandega desta Cidade, e que estavam sujeitos pelo mencionado § 10, no abono que se lhes fazia do que haviam já pago. O Conselho da Fazenda o tenha assim entendido e faça executar com os despachos necessários. Palácio do Rio de Janeiro em 13 de Maio de 1821. Com a rubrica do Príncipe Regente. Conde dos Arcos. (grifos nossos)

O fim da fase colonial se confunde com o início da chamada fase monárquica. De efeito, a fase monárquica se inicia com a chegada de D. João VI ao Brasil em 1808. Em 1815, o Brasil é elevado à condição de Reino Unido a Portugal, pondo fim à fase colonial e subordinação à metrópole. (SILVA, 2011).

2.2.2 Fase Monárquica

A fase monárquica no Brasil, como já dito, iniciou-se com a chegada da Corte Portuguesa, ganhou relevo com a independência em 1822, e perdurou até a proclamação da república em 1889.

2.2.2.1 A imunidade tributária no império

As imunidades tributárias no regime jurídico brasileiro, não obstante os exemplos acima citados de desoneração fiscal da fase colonial, têm sede constitucional. (ICHIHARA, 2000).

Pontes de Miranda (1997) informa que o constitucionalismo nasceu simultaneamente em Portugal e no Brasil, em 1820, com a reunião de Cortes Constituintes e participação de Deputados eleitos pelas províncias brasileiras. Apesar de a Constituição de 1822 ter sido votada por portugueses e brasileiros, não chegou a vigorar no Brasil, vez que somente viria a ser aprovada em 23 de setembro quando a independência do Brasil fora proclamada a 7 de setembro.

A Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, na lição de Raul Machado Horta (2003), se distinguia por três características principais: a incorporação constitucional do Poder Moderador, chave da organização política imperial, delegado privativamente ao Imperador; a declaração de direitos e garantias individuais; e, por fim, a flexibilidade constitucional, vez que adotou a regra de que é constitucional o que diz respeito aos limites e atribuições dos poderes políticos e aos direitos políticos e individuais dos cidadãos.

A Carta Imperial pouco dispunha da matéria tributária, mas, a exemplo da Constituição da América do Norte de 1787, prestigiou a reserva legal⁹, delegando ao legislativo a iniciativa para instituição de impostos. (ICHIHARA, 2000; MORAES, 1996).

Apesar de a Carta Imperial não tratar expressamente sobre imunidade tributária, Regina Helena Costa (2006) aponta nessa Carta as raízes da imunidade fiscal no constitucionalismo pátrio contida no inciso XVI do seu art. 179¹⁰.

Esse mesmo art. 179 apresenta indícios de vontade imunizante nos seus incisos XXXI e XXXII, assegurando espécie de “desoneração fiscal” relacionados a saúde pública e a instrução primária gratuita a todos os cidadãos¹¹.

2.2.3 A fase republicana

⁹ Art. 36. É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: (...). I. Sobre impostos.

¹⁰ Art. 179. A inviolabilidade dos direitos civis, e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte. (...). XVI. Ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública.

¹¹ Art. 179. (...). XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos. XXXII. A instrução primária, e gratuita a todos os cidadãos.

A república brasileira nasceu em 1889 com a vitória das forças de poder liberais e descentralizadoras sobre o mecanismo centralizador do império, que sufocava as autonomias regionais. De efeito, o mecanismo centralizador do poder imperial contrastava com a realidade dos poderes locais sedimentados durante a colônia, que clamavam pela descentralização do poder, dando ensejo a diversos movimentos a exemplo da Inconfidência Mineira, da Revolução Pernambucana e da Revolução Farroupilha até culminar com a vitória das forças descentralizadoras em 1889. (SILVA, 2011).

2.2.3.1 A carta republicana de 1891

A Constituição promulgada em 24 de fevereiro de 1891 rompeu com a forma monárquica de Governo, a forma unitária de Estado e o sistema parlamentar de Governo para instaurar a República, o Federalismo e o Presidencialismo, transformando as então províncias em Estados-membros e formando a República dos Estados Unidos do Brasil. (HORTA, 2003; SILVA, 2011).

A Carta de 1891, tal qual a Constituição Imperial, foi essencialmente uma Constituição organizadora dos Poderes e da garantia dos direitos individuais (HORTA, 2003). Consagrando, como lembra BONAVIDES (2004, p. 258), a separação de poderes proposta por Montesquieu.

Não obstante, dispôs sobre competência tributária e desoneração fiscal, como pode ser observado nos artigos 7º, 9º, 10 e 11º.

De fato, os artigos 7º e 9º da primeira Carta Republicana tratam da competência da União e dos Estados para instituir impostos¹². Todavia, o § 2º do art. 9º encerra

¹² Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

1º - impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

2º - direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;

[...]

§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

[...]

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

espécie imunizatória, isentando a produção de outros Estados no Estado por onde se exportar. (COSTA, 2006) No caso, imunizava da incidência de impostos estaduais, a produção de determinado Estado a ser exportado por outro.

Nessa mesma vertente, Yoshiaki Ichihara (2000) ressalta a existência de outra espécie de imunidade contida no § 3º desse mesmo art. 9º, com hipótese que exclui de tributação estadual a mercadoria importada para consumo em outra unidade da federação.

Já o art. 10 da primeira Carta Republicana¹³ prevê hipótese da imunidade recíproca entre União e Estados-membros a qual, acrescenta Regina Helena Costa (2006), além de ser a única hipótese de imunidade prevista em todas as Constituições republicanas, não abrangia os Municípios, visto que sistema federativo daquela Carta não levava em considerava esses entes.

Por fim, o art. 11 dessa mesma Carta¹⁴ continha mais duas espécies de imunidade. A primeira referente à proibição da incidência de impostos de trânsito ou passagem de produtos, nacionais ou estrangeiros, entre os Estados federados. A segunda, de relevada importância para este estudo, por se tratar de verdadeiro marco inicial da imunidade religiosa. (ICHIHARA, 2000).

2.2.3.2 A carta republicana de 1934

A Constituição Republicana de 16 de julho de 1934, a par de manter matérias consolidadas na Carta anterior como a República, o federalismo, o presidencialismo e a

[...]

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

¹³ Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

¹⁴ Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

declaração dos direitos individuais, representou efetivo marco no constitucionalismo brasileiro ao introduzir os fundamentos do constitucionalismo social (HORTA, 2003).

Além disso, alargou a matéria constitucional, discriminado, no que interessa ao nosso estudo, as rendas tributárias da União, dos Estados e dos Municípios. De fato, essa foi a primeira Carta a estabelecer a competência de cada um dos entes da federação em matéria tributária. Apesar de não ter sistematizado um sistema tributário, firmou princípios não presentes nos textos anteriores, tais como as competências da União (art. 6º), dos Estados (art. 8º) e dos Municípios (art. 13) para instituir impostos¹⁵, bem como previu algumas situações específicas de imunidades.

¹⁵ Art 6º - Compete, também, privativamente à União:

I - decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
 - b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;
 - c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;
 - d) de transferência de fundos para o exterior;
 - e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal;
 - f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;
- II - cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
 - b) transmissão de propriedade causa mortis;
 - c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
 - d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
 - e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
 - f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
 - g) indústrias e profissões;
 - h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual;
- II - cobrar taxas de serviços estaduais.

Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.

No que tange especificamente ao estudo das imunidades tributárias, tem-se hipótese de imunidade em relação ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre a renda cedular de imóveis (art. 6º, inciso I, alínea 'c').

Havia previsão, ainda, de imunidade das taxas de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves no transporte de cabotagem de mercadorias nacionais e, de mercadorias estrangeiras que já tivessem pago o imposto de importação (art. 6º, inciso II).

Yoshiaki Ichihara (2000) alerta sobre a aparente imunidade do imposto de consumo sobre os combustíveis de motor de explosão (art. 6º, inciso I, alínea b) em face da previsão de incidência de imposto estadual sobre o consumo de combustíveis (art. 8º, inciso I, alínea d), o que descaracteriza a suposta imunidade.

Era também imune da incidência do imposto estadual sobre vendas e consignações a primeira operação efetuada pelo pequeno produto (art. 8º, inciso I, alínea 'e').

Nessa mesma linha, é imune da incidência de imposto estadual a exportação de mercadorias produzidas pelo exportador no que ultrapassar dez por cento *ad valorem* (art. 8º, inciso I, alínea 'f').

Noutro giro, a Carta de 1934, na redação conferida pelo seu art. 17¹⁶, de forma ampla, uma vez que abrangeu todos os entes da federação, reiterou a vedação de embarço aos cultos religiosos (art. 17, inciso II); exonerou de tributação os combustíveis produzidos no país para motores de explosão (art. 17, inciso VIII); proibiu a cobrança de quaisquer tributos, sob qualquer denominação, que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem (art. 17, IX); e alargou o alcance da imunidade recíproca com a inclusão dos Municípios (art. 17, X).

¹⁶ Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos;

VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Nesse passo, deve-se destacar que a Carta de 1934 foi a primeira que contemplou a imunidade recíproca entre todos os entes da federação, com a inclusão também dos Municípios.

No capítulo dos direitos e garantias individuais, esta Carta consagrou mais duas imunidades: a primeira referente a ‘isenção’ de emolumentos, custas, taxas e selos aos necessitados de assistência judiciária; a segunda que imunizava de quaisquer impostos as profissões de professor, jornalista ou escritor¹⁷. Nesse passo, Yoshiaki Ichihara (2000, p. 135) ressalta a distinção entre a profissão e a pessoa:

[...] pois o que está imune é a profissão de escritor, jornalista ou professor. Isto quer dizer que se a pessoa do escritor, jornalista ou professor, por exemplo, no exercício de outra atividade, obtiver rendas, prestar serviços etc., tais fatos poderiam ser tributados, não podendo ser arguidos como no campo da imunidade.

Por fim, o art. 154¹⁸ desta Carta “isenta” de tributos os estabelecimentos de educação, o que representa o embrião da atual imunidade tributária das instituições de educação.

2.2.3.3 A carta republicana de 1937

Num contexto de debate ideológico entre fascismo e comunismo, no pós-guerra de 1918, e da briga política pelo poder no Brasil entre os integralistas de Plínio Salgado, com ideais fascistas, e os comunistas capitaneados por Luiz Carlos Prestes, eis que

¹⁷ Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

32) A União e os Estados concederão aos necessitados assistência judiciária, criando, para esse efeito, órgãos especiais assegurando, a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos.

36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.

¹⁸ Art 154 - Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo.

Getúlio Vargas, presidente eleito para o mandato constitucional, dissolve a Câmara e o Senado, revoga a Constituição de 1934, e outorga nova Carta em 10 de novembro de 1937, fundando o “Estado Novo”, com a justificativa de “proteger o poder central das incertezas que os processos democráticos oferecem às instituições.” (SILVA, 2011).

Na realidade esse suposto Estado Novo instituiu pura e simplesmente uma ditadura no país.

A Carta de 1937 autorizava o Presidente da República a legislar sobre todas as matérias de competência da União, por meio de decretos-leis, tornando-se, na realidade, como bem assenta Raul Machado Horta (2003), um texto constitucional colocado a serviço do detentor do poder.

A Constituição outorgada de 1937 basicamente repetiu, ainda que de forma não sistematizada, o regime de competências tributárias da Carta anterior fixando as competências da União (art. 20), dos Estados (art. 23) e dos Municípios (art. 28)¹⁹.

No que tange especificamente às imunidades tributárias, o texto encolheu.

¹⁹ Art 20 - É da competência privativa da União:

I - decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) de consume de quaisquer mercadorias;
- c) de renda e proventos de qualquer natureza;
- d) de transferência de fundos para o exterior;
- e) sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal;
- f) nos Territórios, os que a Constituição atribui aos Estados;

II - cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Art 23 - É da competência exclusiva dos Estados:

I - a decretação de impostos sobre:

- a) a propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade causa mortis;
- c) transmissão da propriedade imóvel inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
- d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;
- e) exportação de mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
- f) indústrias e profissões;
- g) atos emanados de seu governo, e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual.

II - cobrar taxas de serviços estaduais.

Art 28 - Além dos atribuídos a eles pelo art. 23, § 2, desta Constituição e dos que lhes forem transferidos Pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licença;

II - o imposto predial e o territorial urbano;

III - os impostos sobre diversões públicas;

IV - as taxas sobre serviços municipais.

De efeito, conforme ressalta Regina Helena Costa (2006), a Carta de 1937 foi a que menos se preocupou com a imunidade tributária²⁰, com a previsão original apenas da vedação ao embaraço aos cultos (art. 32, “b”), vez que a imunidade recíproca (art. 32, “c”) só voltou a encontrar agasalho constitucional com o advento da EC nº 9, de 1945.

É bem verdade que, com a renumeração de artigos e incisos, foram mantidas as imunidades referente ao transporte de cabotagem de mercadorias nacionais e de mercadorias estrangeiras que já tivessem pago o imposto de importação (art. 20, inciso II), ao imposto estadual sobre vendas e consignações na primeira operação efetuada pelo pequeno produto (art. 23, inciso I, alínea ‘d’), e à exportação de mercadorias produzidas pelo exportador no que ultrapassar dez por cento *ad valorem* (art. 23, inciso I, alínea ‘e’). Todavia, outras imunidades previstas na Carta de 1934 simplesmente desapareceram.

2.2.3.4 A Carta Republicana de 1946

Com o fim da 2ª Grande Guerra e a derrota dos regimes nazista e fascista, sendo a então Constituição de 1937 nitidamente de origem e princípios fascistas²¹, surgem no Brasil movimentos de redemocratização que culminaram com promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946 (SILVA, 2011).

²⁰ Art 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

²¹ A Carta de 1937 foi outorgada, tendo o então Presidente Getúlio Vargas prometido um plebiscito para aprová-la, sem, contudo, nunca o ter convocado. Nessa Carta, os Poderes Executivo e Legislativo estavam concentrados nas mãos do Presidente da República, que legislava por meio de decretos-leis que ele mesmo aplicava como órgão do Executivo. (SILVA, 2011, pp. 82-83). O Presidente da República sobrepunha-se a todos os órgãos e poderes, erigido em autoridade suprema do Estado (art. 73). As decisões judiciais de inconstitucionalidade de lei poderiam ser desfeitas pela vontade do Presidente da República, quando ele invocasse, para manter a lei reputada inconstitucional por decisão de Tribunal, o bem-estar do povo, a promoção ou defesa de interesse nacional de alta monta (art. 96, parágrafo único). (HORTA, 2003, p. 57).

A Carta da redemocratização de 1946, na linha das anteriores de 1934 e 1937, ainda que de forma não sistematizada, apresenta um aparente sistema tributário, fixando as competências da União (art. 15), dos Estados (art. 19) e dos Municípios (art. 29) para instituir impostos²², prevendo nesses e em outros artigos (arts. 27, 31 e 203), situações específicas de imunidades.

No que tange ao regime das imunidades, a Carta de 1946 inovou, prevendo espécie de “isenção”, que, na realidade, se tratava de uma imunidade, no caso do imposto de consumo sobre os artigos que a lei considerasse como o mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico das pessoas com capacidade econômica limitada (art. 15, § 1º). (ICHIHARA, 2000).

Era imune da incidência do imposto estadual sobre vendas e consignações a primeira operação efetuada pelo pequeno produtor (art. 19, inciso IV), e a exportação

²² Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

V - transferência de fundos para o exterior;

VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - propriedade territorial, exceto a urbana;

II - transmissão de propriedade causa mortis;

III - transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

V - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;

VI - os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia.

§ 1º - O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Art 27 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinada exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas.

Art 29 - Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º e 4 II do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

I - predial e territorial, urbano;

II - de licença;

III - de indústrias e profissões;

IV - sobre diversões públicas;

V - sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

de mercadorias produzidas pelo exportador no que ultrapassasse cinco por cento *ad valorem* (art. 19, inciso V).

Merece destaque, ainda, a imunidade do imposto estadual territorial sobre sítios com até vinte hectares, quando o proprietário o explorasse só ou com sua família e não possuísse outro imóvel (art. 19, § 1º), embrião de imunidade que dura até hoje (CF/88, art. 153, § 4º) e que a doutrina chama de imunidade da pequena propriedade rural (ICHIHARA, 2006).

Havia também imunidade de tributos interestaduais ou intermunicipais que visassem estabelecer restrições ao tráfego de pessoas e mercadorias (art. 27).

De outra parte, a Carta de 1946, repetindo a idéia da Carta de 1934, de forma a abranger todos os entes da federação, no seu art. 31²³, ampliou o rol das imunidades tributárias e, de forma expressa, introduziu a imunidade referente aos templos de qualquer culto, objeto do presente estudo.

De efeito, essa Carta Republicana reiterou a vedação prevista nas Cartas de 1934 e 1937 de embaraço aos cultos religiosos (art. 31, inciso II); manteve a já consolidada imunidade recíproca entre todos os entes da federação, excetuados os serviços públicos concedidos (art. 31, V, a); estendeu a imunidade aos templos de qualquer culto (art. 31, V, b), tornou imune os bens e serviços dos partidos políticos (art. 31, V, b); consolidou a imunidade das instituições de educação (cujo embrião se deu na CF/1934, art. 154) e inaugurou a imunidade das entidades de assistência social, desde que as suas rendas fossem aplicadas integralmente no país para os respectivos fins (art. 31, V, b). Por fim, também, inaugurou a imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, c).

²³ Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

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;

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

No seu art. 203²⁴, essa Carta imunizava os direitos do autor e a remuneração dos professores e jornalistas.

As imunidades dessa Carta, sob o jugo do golpe de 1964, sofreram algumas alterações: a primeira, pela Emenda Constitucional 10, de 1964, que introduziu a imunidade dos proprietários no caso da transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária em relação aos impostos federais, estaduais e municipais (art. 147, § 6º, na redação dada pela EC 10/64²⁵); a segunda, pela Emenda Constitucional 18, de 1965, que revogou a imunidades do mínimo essencial (art. 15, § 1º) e a imunidade conferida aos vencimentos dos professores e dos jornalistas (art. 203)²⁶.

Todavia, a maior importância introduzida pela EC 18²⁷, de 1965, foi o fato de essa Emenda dispor sobre um sistema constitucional tributário, dando-lhe as feições que perduram até os dias de hoje.

Ressaltando ainda a importância da EC 18, de 1965, Regina Helena Costa (2006, p. 29-30) observa que “as imunidades genéricas passaram a ser previstas de maneira bem aproximada à do texto vigente (art. 2º, “a” a “d”, e §§ 1º e 2º)”, acrescentando, ainda, que a referida emenda “estendeu a imunidade recíproca às

²⁴ Art 203 - Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas.

²⁵ Art 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos.

§ 1º Para os fins previstos neste artigo, a União poderá promover desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento da prévia e justa indenização em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, segundo índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, resgatáveis no prazo máximo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação a qualquer tempo, como meio de pagamento de até cinquenta por cento do Imposto Territorial Rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§ 6º Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.

²⁶ Art. 25. Ressalvado o disposto no artigo 26 e seus parágrafos, ficam revogados ou substituídos pelas disposições desta Emenda o artigo 15 e seus parágrafos, o artigo 16, o artigo 17, o artigo 19 e seus parágrafos, o artigo 21, o § 4º do artigo 26, o artigo 27, o artigo 29 e seu parágrafo único, os números I e II do artigo 30 e seu parágrafo único, o artigo 32, o § 34 do artigo 141, o artigo 202 e o artigo 203 da Constituição, o artigo 5º da Emenda Constitucional número 3, a Emenda Constitucional número 5 e os artigos 2º e 3º da Emenda Constitucional número 10.

²⁷ Emenda Constitucional nº 18, de 1965 - Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Integra da EC 18/1965 no anexo.

autarquias no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, [...]”.

2.2.3.5 A Carta de 1967

O poder instaurado no Brasil com o golpe de 1964 governou o país amparado em Atos Institucionais e Emendas à Constituição de 1946 que “tornaram incompulsável o Direito Constitucional positivo então vigente” (SILVA, 2011, p. 86). A Constituição do Brasil “promulgada”²⁸ em 24 de janeiro de 1967 nasceu assim da necessidade de consolidação da “fragmentária legislação constitucional, dispersa nas emendas constitucionais e outras disposições originalmente assentadas nos atos institucionais” (HORTA, 2003, p. 60).

A Constituição de 1967 sofreu forte influência da Carta Política de 1937 (SILVA, 2011, p. 87), dando ênfase ao fortalecimento do Poder Executivo e da autoridade do Presidente da República, ressuscitando o decreto-lei como instrumento legislativo do Executivo (art. 58, I e II) e ampliando a competência legislativa exclusiva do Presidente da República (art. 60, I, II, III e IV).

Por outro lado, “Reformulou, em termos mais nítidos e rigorosos, o sistema tributário nacional e a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, consistente na participação de uma entidade na receita de outra, com acentuada centralização” (SILVA, 2011, p. 87).

No que interessa a este estudo, a Carta de 1967, compilou em capítulo próprio, nos artigos 18 a 28, o sistema tributário nacional anteriormente sistematizado na EC 18, de 1965.

Nesse diapasão, a Constituição de 1967, na linha da Carta de 1946, manteve a vedação de limitação de tráfego de pessoas e mercadorias por meio de tributos

²⁸ Promulgada quando na realidade era pura maquiagem de situação que caracterizava ter sido outorgada. De fato, o Ato Institucional n. 4, de 7 de dezembro de 1966, convocara o Congresso Nacional para reunir-se, em caráter extraordinário, no período de 12 de dezembro de 1966 a 24 de janeiro de 1967, para discutir, votar e “promulgar” projeto de Constituição de iniciativa do Presidente da República. (Horta, 2003, p. 60).

interestaduais ou intermunicipais, excepcionado a cobrança de pedágios (art. 20, II); manteve a imunidade recíproca de impostos, à exceção dos serviços públicos concedidos (art. 20, III, “a” c/c § 1º); a imunidade de impostos aos templos de qualquer culto (art. 20, III, “b”); a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos (art. 20, III, “c”); a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação (art. 20, III, “c”); a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades de assistência social (art. 20, III, “c”); e ampliou a abrangência da imunidade de impostos do papel destinados à impressão de jornais, periódicos e livros para abranger com essa imunidade o próprio jornal, periódico ou livro (art. 20, III, “d”)²⁹.

Noutro giro, gravou de imunidade ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza os valores recebidos a título de ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos (art. 22, IV) e “criou” a imunidade ao imposto territorial sobre a pequena propriedade rural, não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (art. 22, § 1º)³⁰. Frise-se aqui que esta última imunidade, na Constituição anterior, era uma imunidade referente a imposto estadual (CF, 1946, § 1º do art. 19).

Esta Carta instituiu ainda imunidade de imposto na transmissão de bens imóveis sobre direitos reais de garantia (art. 24, I). Na mesma linha, instituiu imunidade de imposto de transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica,

²⁹ Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

III - criar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

³⁰ Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

III - propriedade territorial rural;

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos;

§ 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

inclusive no caso de fusão, incorporação, extinção ou redução de seu capital social, exceto se a atividade da pessoa jurídica for preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis (art. 24, § 3º), bem como instituiu imunidade do ICM sobre produtos industrializados destinados à exportação (art. 24, § 5º)³¹.

Por fim, a Carta de 1967, na linha já traçada na EC 18, de 1965, instituiu a imunidade a impostos federais, estaduais e municipais incidentes na transferência da propriedade para fins de reforma agrária (art. 157, § 6º)³².

Vê-se, pois, que a Constituição de 1967, a despeito de ser a primeira Carta a conter um sistema tributário sistematizado, pouco inovou nas imunidades já previstas na Carta de 1946 e na EC 18, de 1965.

2.2.3.6 Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

Como já dito, o poder instaurado no Brasil com o golpe de 1964 governou o país amparado em Atos Institucionais. Primeiramente à Carta de 1946 e depois a sua própria Carta, “promulgada” em 1967. De efeito, como as crises de governabilidade não cessaram com a Carta de 1967, veio o AI 5, de 1968, “que rompeu com a ordem

³¹ Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

§ 3º - O imposto a que se refere o n.º I não incide sobre a transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

³² Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

§ 1º - Para os fins previstos neste artigo a União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata, correção monetária, resgatáveis no prazo máximo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento de até cinquenta por cento do imposto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas. (Redação dada pelo Ato Institucional nº 9, de 1969)

§ 6º - Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.

constitucional”, e com a doença que acometera o então Presidente Costa e Silva, impedindo-o de governar, sucederam-se novos Atos Institucionais, entre os quais o AI 12, de 1969, que atribuía o exercício do poder executivo aos ministros militares: marinha, exército e aeronáutica, os quais prepararam novo texto constitucional, promulgado como Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (SILVA, 2011, p. 87).

Inobstante revestida sob a forma de Emenda Constitucional, a EC nº 1, de 17 de outubro de 1969, tratou, na realidade, de uma nova Constituição a par da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.

De fato, é essa a lição de Silva (2011, p. 87):

Teórica e tecnicamente, não se tratou de emenda, mas de nova constituição. A emenda só serviu como mecanismo de outorga, uma vez que verdadeiramente se promulgou texto integralmente reformado, a começar pela denominação que se lhe deu: Constituição da República Federativa do Brasil, enquanto a de 1967 se chamava apenas Constituição do Brasil.

A Emenda Constituição nº 1, de 17 de outubro de 1969, considerados por muitos um novo texto, em matéria tributária, basicamente repetiu a Carta de 1967, mantendo a ideia central de compilar em capítulo próprio o sistema nacional tributário. Ademais, apesar de manter o mesmo capítulo, apenas alterou a numeração de artigos da carta anterior, apresentando pequenas inovações no tema pertinente à imunidade, como será visto a seguir.

De efeito, a EC nº 1, de 1969 reproduziu em seus art. 19, II, III, “a”, “b”, “c”, “d”, e § 1º³³, art. 21, IV e § 6º³⁴, art. 23, I, e §§ 3º e 7º³⁵ e no art. 165, § 5º³⁶, as “imunidades” já previstas na Carta anterior.

³³ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

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

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

A única inovação relativa a imunidade foi a que excluiu de outros tributos, além do imposto específico, a produção, importação, circulação ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica (art. 21, VIII)³⁷.

2.2.3.7 A Constituição Cidadã de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 foi o resultado da luta pela restauração da normalização democrática interrompida com o golpe de 1964.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

³⁴ Art. 21. Compete à União instituir impôsto sobre:

IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;

§ 6º O impôsto de que trata o item III dêste artigo não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

³⁵ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983)

§ 3º O impôsto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

³⁶ Art. 161. A União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatáveis no prazo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento até cinquenta por cento do impôsto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§ 5º Os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade sujeita a desapropriação na forma dêste artigo.

³⁷ Art. 21. Compete à União instituir impôsto sobre:

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas;

Sua estrutura difere das constituições anteriores, compreendendo nove títulos que tratam, entre outros, dos direitos fundamentais, dos direitos sociais, dos direitos políticos, da organização do estado, da organização dos poderes, da tributação e do orçamento, da ordem econômica, financeira e social (SILVA, 2011).

É nesse contexto de proteção e valorização dos direitos fundamentais e dos direitos da ordem econômica, financeira e social que se insere a análise das imunidades no novo, apesar de velho, sistema tributário nacional.

Muito embora a imunidade tributária tenha presença constitucional desde a Carta Imperial de 1824, com maior ou menor amplitude nos Textos que se seguiram, o certo é que em nenhum deles, inclusive no último, a Constituição de 1988, o legislador constituinte utilizou-se do termo “imunidade”.

A imunidade não é uma questão topográfica ou de nomenclaturas. Existem imunidades espalhadas por todo o texto da Constituição Federal – embora estejam mais concentradas no art. 150, VI, – e ainda assim, escondidas sob o *nomen juris* de isenção ou de não incidência.

Para se descobrir uma imunidade no texto constitucional deve-se procurar uma desoneração tributária decorrente de uma atividade ou situação que, em regra, independa de lei para ser efetivamente fruída. De fato, a lei pode ser necessária para estabelecer critérios a serem atendidos para que determinada atividade ou situação goze do benefício (p. ex., CF, art. 150, VI, c), mas a imunidade *de per se* independe de lei concessiva, vez que ela é declarada pelo texto constitucional e não constituída a partir de determinações infraconstitucionais. (SCAFF, 1998).

De fato, a atual Carta Magna quando pretende descrever uma situação sujeita a imunidade tributária fala, p.ex.: “é vedado, ..., instituir impostos” (art. 150, VI); “o imposto, [...], não incidirá” (art. 153, § 3º, III; art. 155, § 2º, X, art. 155, § 3º, art. 156, § 2º, I); É isento (art. 195, § 7º)

Nesse diapasão, o alerta de Regina Helena Costa (2006, p. 40):

[...] em nenhuma passagem a Lei Maior contempla o termo ‘imunidade’, utilizando-se da expressão ‘é vedado [...] instituir impostos sobre’ quando arrola as imunidades genéricas (art. 150, VI), reiterando, insistentemente, a expressão ‘o imposto [...] não incidirá em várias hipóteses de imunidades específicas e

também fazendo referência, inapropriadamente, à isenção, no que tange a impostos e contribuições.

Não obstante, a imprecisão do constituinte não significa um desprestígio ao instituto da imunidade. De efeito, conforme assentam Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 105), a constituição não é obra de juristas, “de tal sorte que as palavras nela utilizadas podem não atender ao rigor científico e, como consequência, sua interpretação não seria pela simples literalidade”.

Exemplo típico dessa imprecisão legislativa vem na dicção do § 7º do art. 195 da Carta de 88, que fala em isenção, quando, na realidade, quis dizer imunidade, como vem sendo reconhecido tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

A Carta de 1988, por um lado, ampliou o rol das imunidades previstas na Carta de 1967 e na Emenda nº 1 de 1969; por outro lado, tornou-se mais específica, demonstrando a preocupação maior do constituinte com a precisa identificação das hipóteses imunizantes contempladas na nova Carta³⁸.

Nesse diapasão, regulando a competência para instituir as contribuições sociais, a Carta emendada de 1988 tratou de esclarecer que as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico não incidiriam sobre as receitas de exportação (art. 149, § 2º)³⁹.

Já o art. 150, inciso VI e parágrafos⁴⁰, inovou, em relação ao art. 19, da EC nº 1, de 1969, com a inclusão de novos sujeitos imunes e de outras disposições que aperfeiçoaram a compreensão do perfil das exonerações ali tratadas.

³⁸ Ver anexos.

³⁹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

⁴⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

VI - instituir impostos sobre:

De efeito, esse é o caso da inclusão das fundações dos partidos políticos e das entidades sindicais de trabalhadores entre as entidades imunes, da especificação da ausência de finalidade lucrativa como requisito a concessão de imunidade às instituições de educação e de assistência social, da extensão da imunidade recíproca também às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e da necessária observância da finalidade essencial como requisito as imunidades religiosas, assistenciais e educacionais.

No mesmo sentido o minucioso esclarecimento do alcance da imunidade religiosa disposta no § 4º do art. 150 do Texto Constitucional, com relevância no estudo do trabalho aqui desenvolvido.

A Carta de 1988 inovou, no seu art. 153⁴¹, imunizando de imposto os produtos industrializados destinados à exportação (art. 153, § 3º, III), o ouro definido como ativo financeiro ou instrumento cambial de outros tributos além do imposto sobre operações financeiras (art. 153, § 5º). Na linha da EC nº 1, de 1969, manteve a imunidade da

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

b) templos de qualquer culto;

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

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

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

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

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

⁴¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

VI - propriedade territorial rural;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; (...).

pequena propriedade rural (art. 153, § 4º, II), deixando, com bastante propriedade, sua definição para a legislação infraconstitucional.

Noutro passo, no art. 155⁴², manteve a imunidade do imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços sobre operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior (art. 155, X, a); tornou imune ao imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica (art. 155, X, b), bem como tornou imune a outros impostos, além dos impostos de circulação, de importação e de exportação, as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (art. 155, § 3º).

Por outro lado, acompanhando a transferência da competência estadual/distrital para municipal para instituir impostos, transferiu a imunidade de imposto na transmissão de bens imóveis sobre direitos reais de garantia (art. 156, II). Na mesma linha, manteve a imunidade de imposto de transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, inclusive no caso de fusão, incorporação, extinção ou redução de seu capital

⁴² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XII - cabe à lei complementar:

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

social, exceto se a atividade da pessoa jurídica for preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis (art. 156, § 2º, I)⁴³.

A Constituição de 1988, na mesma linha traçada na Carta de 1967 e na EC 18, de 1965, manteve a imunidade a impostos federais, estaduais e municipais incidentes na transferência da propriedade para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º)⁴⁴.

Por fim, essa Carta tornou imune da contribuição para a previdência social as entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º)⁴⁵.

2.3 NATUREZA JURÍDICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Ressalte-se, aqui, que a natureza jurídica, ao lado da interpretação das normas constitucionais que fixam o alcance das imunidades, está entre os institutos que mais apresentam divergências entre os doutrinadores do direito tributário.

Pelo menos três correntes doutrinárias procuram conceituar a imunidade a partir de sua natureza jurídica⁴⁶.

⁴³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

⁴⁴ Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

⁴⁵ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁴⁶ Uma quarta corrente procura definir a imunidade pela exclusão ou supressão do poder tributário. Esse corrente, todavia, não tem adeptos entre nenhum dos grandes doutrinadores tributários, razão pela qual não será abordada nesse trabalho.

De fato, isso ocorre porque parte da doutrina entende que a imunidade tem natureza jurídica de “limitação constitucional ao poder de tributar”, quando é sabido que nosso ordenamento jurídico consagra outras limitações, a exemplo de princípios, que não se configuram em imunidades, mas que, de igual forma, constituem limites ao poder de tributar; e outra parte da doutrina confunde o instituto da imunidade com o da não incidência.

Nesse diapasão, Aliomar Baleeiro (2002, p. 302), expoente do direito tributário brasileiro, vê a imunidade como “limitação constitucional ao poder de tributar”, pondo, assim, a imunidade ao lado dos princípios, a exemplo dos princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da vedação ao confisco etc., que obstam o exercício da atividade legislativa do ente estatal:

As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define. Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais. (grifei)

Na mesma linha traçada por Baleeiro, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 31-32) sustenta que as imunidades no direito brasileiro “são vedações absolutas ao poder de tributar, nos limites traçados na constituição”. Isto é, a Constituição retira do poder tributante o direito de tributar.

Cabe aqui, entretanto, o preciso alerta de Mizabel Derzi (2007), atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, no sentido de que o mestre baiano define a imunidade por seus efeitos, como limitações ao poder de tributar, quando também são limitações constitucionais ao poder de tributar, como, p. ex., os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da vedação ao confisco etc.

Nesse passo, como bem observa Regina Helena Costa (2006, p. 35), apesar de princípios e imunidades gerarem os mesmos efeitos de limitar o poder de tributar, uns não se confundem com outros:

(...) verifica-se que, enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária. Os princípios tributários pressupõem, assim, a existência de competência tributária; as imunidades, por seu turno, pressupõem a inexistência dessa competência.

Por essa razão que “limitação constitucional ao poder de tributar” não serve para caracterizar a imunidade tributária.

Uma outra corrente doutrinária, capitaneada por Amílcar de Araújo Falcão e José Souto Maior Borges, caracteriza a imunidade tributária como “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”.

De efeito, Amílcar Falcão (1964, p. 128-131 e 135) observa que a imunidade “é uma forma qualitativa ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos no estatuto supremo.” Assim, para esse autor, a imunidade é uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.

Esse também é o entendimento de Souto Maior Borges (1980, p.181-182) ao assinalar que a imunidade é hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, conforme se pode inferir da seguinte passagem de sua obra:

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais, precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.

A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.

A regra de imunidade configura, desta sorte, **hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada**. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: a) não-incidência genérica ou pura e simples; e b)

não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa.

Ora, o problema de entender a imunidade como hipótese de não incidência é que o pressuposto de toda norma jurídica é o da incidência; admitir a existência de norma que não incide não coaduna com um sistema jurídico em vigor.

Outro não é o entendimento apresentado por José Wilson Ferreira Sobrinho (1996, p. 60), para quem:

A caracterização da imunidade tributária como não incidência é teoricamente insuficiente, uma vez que não incidência é realidade factual, fora do campo jurídico, pelo que não serve para designar uma realidade jurídica. Ademais, se existe a figura jurídica da imunidade é porque uma regra jurídica a introduziu no mundo deontico.

Nesse passo, aponta Silvio Luis Ferreira da Rocha (1999, p. 105) que se critica essa teoria pela “ambiguidade que o termo não-incidência pode provocar”. De efeito, a denominação não incidência pode “levar a crer que a norma constitucional possa não incidir, ou, então, inexistiria o fenômeno da subsunção do conceito do fato ao conceito da regra”.

Ressalte-se, ainda, o percuciente alerta de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 227) quando assinala que “asseverar que a regra não incide equivale a negar-lhe tom de juridicidade, marca universal das unidades jurídico-normativas. Norma que não tenha essa virtude está à margem do direito ou não foi produzida segundo os ditames do ordenamento em vigor.”

Dessa forma, nem a corrente doutrinária que entende a imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar, nem a outra que a apresenta como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada encontra respaldo hodiernamente.

Paulo de Barros Carvalho, inaugura uma terceira corrente, que relaciona a natureza jurídica da imunidade com a incompetência tributária dos entes estatais.

Nesse diapasão, distinguindo no sistema jurídico positivo as regras de conduta das regras de estrutura (também conhecidas como regras de produção, de formação ou de transformação de outras regras), apresenta as regras imunizantes, por sua característica de elaborar positiva ou negativamente a competência das pessoas políticas, como (2010, p. 234):

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Vê-se, pois, na visão de Paulo de Barros Carvalho a imunidade como um instituto mais amplo que uma mera limitação constitucional ao poder de tributar.

Não parece ser outro o entendimento de Roque Carrazza (2012, 813), quando afirma que as normas de imunidade tributária inserem-se no campo das regras negativas de competência para fixar a incompetência das pessoas políticas em onerar determinado fato:

Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato determinado. Impõe-lhes, de conseguinte, o dever de se absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

Na esteira da crítica apresentada por Paulo de Barros Carvalho, Mizabel Derzi (2010, p. 374), discordando em parte, apresenta a imunidade:

[...] como regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. (grifei)

De notar, assim, que essa concepção apresentada por Mizabel Derzi inova em relação àquela outra apresentada por Paulo Barros de Carvalho, por ensejar o reconhecimento das hipóteses de imunidade decorrentes de princípios consagrados na Constituição, tais como a imunidade recíproca, decorrente do princípio federativo, e a imunidade das instituições de educação e assistência social, resultante dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Ainda na linha seguida por Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza e Mizabel Derzi, mas sob ótica diversa, Regina Helena Costa (2006, p. 52), observando a dúplici natureza da imunidade: de um lado como norma constitucional demarcatória da competência tributária e, de outro, como direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente favorecidas apresenta a imunidade tributária como:

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

Gilmar Mendes (2012, p. 1526) caracteriza a imunidade como forma de demarcação da competência tributária:

Tradicionalmente, as imunidades têm sido compreendidas, ao lado dos princípios, como espécies de “limitações ao poder de tributar”, na clássica terminologia de Aliomar Baleeiro. A diferença é que, enquanto estes disciplinam a forma de exercício da competência tributária, aquelas estabelecem hipóteses em que a competência não pode ser exercida de forma alguma. As imunidades estabelecem verdadeiros limites ou proibições ao exercício do poder de tributar. Em certo sentido, é possível reconhecer nas imunidades formas de demarcar a competência tributária, isto é, diretrizes que compõem o próprio limite daquilo que é demarcado. A competência já nasce delimitada.

E Pontes de Miranda (1967, p. 392), nos seus comentários à Constituição Federal de 1967, entende que “imunidade é limitação constitucional à competência para edictar regras jurídicas de imposição”, ou seja, “obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo, que cria impostos, qualquer competência para os pôr, na espécie.”

Ainda nesse mesmo sentido a lição de Gilberto de Ulhôa Canto (1964, p. 190), para quem:

“imunidade é a impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com a exclusão desses fatos, atos ou pessoas”.

Hugo de Brito Machado (2008, p. 282) caracteriza a imunidade como obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. É limitação da competência tributária.

E também Aires Fernandino Barreto (1998, p. 155) para quem as imunidades consistem em exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos, configurando, assim, “limitações ao poder de tributar”.

Nada obstante a divergência observada, é unanimidade na doutrina pátria que a imunidade tributária apresenta os seguintes pontos em comum: a) é regra jurídica com sede constitucional; b) limita a competência tributária dos entes políticos da Federação; c) obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, uma vez que nega competência impositiva em relação a certos fatos especiais e determinados; e d) distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar (Derzi. In: Aliomar Baleeiro, 2010).

Dessa forma, podemos concluir, com Paulo de Barros, Roque Carrazza, Mizabel Derzi, Gilmar Mendes, Pontes de Miranda, Hugo de Brito e Aires Fernandino, que a natureza jurídica da imunidade é de um instrumento da limitação de competência (incompetência dentro do campo da competência) da União, dos Estados, do Distrito

Federal e dos Municípios para instituir tributos em relação a determinados atos, fatos e pessoas previstos expressamente na Constituição Federal.

Com essa síntese, pensamos que se albergam não só os casos das imunidades genéricas previstas no art. 150, inciso VI, da CF/88 (impostos), como também os casos de imunidades específicas, p. ex., a do art. 195, § 7º da CF (contribuição social) e até imunidades de taxas como as previstas no art. 5ª, incisos XXXIV, LXXVI e LXXVII, da CF/88.

2.4 ALCANCE DAS IMUNIDADES

A imunidade consagrada no art. 150, inciso VI, da Carta Constitucional, restringe-se aos impostos, não se estendendo às demais espécies tributárias tais como taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório.

De fato, o Texto Constitucional é de uma clareza solar ao restringir as imunidades do art. 150, VI, somente aos impostos.

Nesse sentido a doutrina de Pinto Ferreira (1992, p. 323-324):

A imunidade tributária só tem incidência sobre impostos; não se amplia às demais espécies tributárias, que são vinculadas a determinadas atividades. Há uma faceta contraprestacional das taxas. A contribuição de melhoria cabe quando ocorre melhoramento do imóvel para o contribuinte. As contribuições especiais prendem-se aos seus fins. As sociais destinam-se à seguridade social; as de intervenção no domínio econômico visam a discipliná-la, e as de interesse das categorias sociais a mantê-las. O empréstimo compulsório só cabe nos casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou investimento público urgente e de relevante interesse nacional.

Celso Bastos e Ives Gandra Martins, comentando o sistema tributário nacional (1990, p. 172), apontam que:

A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta

contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia.

A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria de imóvel para seu pagador.

As demais contribuições especiais vinculam-se à sua finalidade essencial. As sociais destinadas à seguridade social, as de interesse das categorias sociais para mantê-las. Por outro lado, o empréstimo compulsório apenas se justifica nos casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público relevante.

Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional porque estão vinculadas a suas finalidades específicas.

Pontes de Miranda (1970, p. 407), sob a égide da Constituição de 1967, ao comentar o disposto no art. 19, III, dessa Constituição, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, que foi reproduzido e ampliado pelo art. 150, inciso VI, da CF/88, mas no que interessa é igual, afirma que: “O art. 19, III, refere-se a imposto, não a taxas.”

Logo, uma vez que o Texto Constitucional fala em imposto, relaciona-se ao fato de que a imunidade não se aplica às taxas, à contribuição de melhoria, às contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios.

Assim, as entidades imunes devem pagar taxas de iluminação, de limpeza, de segurança, de licença, de publicidade etc.

De outra parte, se a entidade imune remunerar empregados, autônomos, dirigentes etc., fica obrigada a reter o imposto de renda, a contribuição para a previdência etc. Também não está dispensada dos pagamentos das contribuições previdenciárias, que não se enquadram nas hipóteses previstas no art. 150, VI, da CF/88. (ICHIHARA, 2000).

Inobstante estes esclarecimentos, cabe aqui ressaltar que a Carta da República contempla como hipótese de imunidade, tratada impropriamente como isenção, o caso das contribuições para a seguridade social em benefício das entidades beneficentes de assistência social (CF, art. 195, § 7º), conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO

CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - **A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária**, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. (STF, RMS 22192/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Julg. 28/11/1995, Órgão Julgador: Primeira Turma, Pub. DJ 19-12-1996, PP-51802, EMENT VOL-01855-01, PP-00154).

De efeito, as imunidades aplicam-se a qualquer espécie tributária, bastando para isso que assim o disponha a Carta Fundamental da República. Por essa razão, resta ultrapassada a doutrina que defende serem imunes somente os impostos. Nesse caso, a imunidade prevista no inciso VI do art. 150 da Constituição Federal e aplicada somente aos impostos é conhecida como imunidade genéricas; as demais, como imunidades específicas. A classificação assim das imunidades, entretanto, não será objeto de discussão neste trabalho.

Por fim, tem-se que o cumprimento da obrigação acessória é *conditio sine qua non* à imunidade. A dispensa de recolher tributos, em regra, não exime a entidade de cumprimento de seus deveres instrumentais, tais como escriturar livros, inscrever a entidade, entregar declarações etc.

Nesse sentido a precisa lição de Regina Helena Costa para quem as normas imunizantes atingem tão-somente a relação jurídica obrigacional (obrigação tributária principal), restando intactas tanto as relações jurídicas de cunho não-obrigacional (obrigação tributária acessória), quanto a relação jurídica sancionatória. (2006, p. 49).

3 IMUNIDADE RELIGIOSA

3.1 VALORES PROTEGIDOS PELA IMUNIDADE RELIGIOSA

A imunidade religiosa (CF, art. 150, inciso VI, alínea 'b' c/c seu § 4º) reafirma os direitos fundamentais ligados à liberdade de crença e a prática de suas liturgias (CF, art. 5º, incisos VI a VIII)⁴⁷.

De fato, ao proibir a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, a Carta da República quer evitar que o Estado crie obstáculos ao livre exercício da liberdade religiosa, protegendo, assim, a liberdade de crença e a prática de cultos religiosos. (Sílvio Luis Ferreira da Rocha, 1999).

Nesse mesmo sentido observa com propriedade Roque Antônio Carrazza (2012, p. 844) quando afirma que a imunidade religiosa “representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrados no art. 5º, VI, VII e VIII, da CF.” Explica, ainda, Carrazza que a essência dessa proteção constitucional é garantir a todos a escolha, a divulgação e a livre manifestação de sua religiosidade.

Nessa mesma linha, o magistério de Ricardo Lobo Torres (1999, p. 239) afirmando que:

O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do Liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser – ou não praticar nenhuma – sem que esteja sujeito ao

⁴⁷ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei; [...].

pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais.

A imunidade dos templos de qualquer culto é, pois, a reafirmação do princípio da liberdade de crença e da prática de cultos religiosos calcados na proibição da exigência de impostos.

De fato, o fundamento da imunidade tributária dos templos de qualquer culto é a proteção da liberdade dos indivíduos que poderia ser tolhida caso as entidades religiosas tivessem de suportar impostos incidentes sobre seu patrimônio, rendas ou serviços, criados com intuito de controlar a livre escolha da fé.⁴⁸

Nesse passo, cabe aqui lembrar passagem de decisão proferida em 1819 pela Suprema Corte norte-americana, então presidida por John Marshall, no *leading case* conhecido por *McCulloch vs. Maryland*⁴⁹, mas ao estudo em questão ainda muito atual, que assentou ideia universal e atemporal no sentido de que: o poder para criar envolve o poder de preservar; se o poder de criar tributos for exercido pelos estados para destruir, esse poder há de ser-lhe negado⁵⁰.

A imunidade religiosa, então, como imunidade política e incondicionada, visa, pois, garantir a eficácia da diretriz constitucional contemplada no art. 5º, inciso VI, da CF/88⁵¹.

E essa garantia, alerta Aloisio Cristovam dos Santos Junior (2010, p. 154), busca favorecer a expressão religiosa coletiva e não apenas evitar que o poder público lhe ponha obstáculos:

⁴⁸ Afinal, como afirma Ricardo Lobo Torres (1999, p. 66), “É por intermédio das imunidades que as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário”.

⁴⁹ *McCulloch v. Maryland*: 17 U.S. (4 Wheat.) 316, 4 L.Ed. 579 (1819). Cf. MURPHY, Walter F.; FLEMING, James E.; BARBER, Sotirios A. *American constitutional interpretation*. Second Edition. Westbury, New York: The Foundation Press, Inc., 1995, pp. 530/543.

⁵⁰ Tradução livre do autor. No original: “That a power to create implies a power to preserve. (...) That the power of taxing it by the states may be exercised so as to destroy it, is too obvious to be denied.”

⁵¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

Em síntese, não há qualquer perigo em sustentar – pois está absolutamente em consonância com o modelo de laicidade do Estado brasileiro – que **a imunidade tributária dos templos de qualquer culto presta-se a favorecer positivamente a atuação das organizações religiosas, mais até do que evitar que o poder público ponha embaraços ao seu funcionamento**. Sob qualquer prisma, contudo, a imunidade tributária representa uma garantia a mais em favor da liberdade religiosa coletiva, mormente por incidir sobre rendas que favorecem o sustento financeiro das organizações religiosas. (grifei).

Portanto, com o intuito de proteger a liberdade religiosa, a atual Carta Fundamental prescreve no seu art. 150, inciso VI, alínea 'b', vedação às pessoas políticas para instituir impostos sobre templos de qualquer culto.⁵²

Cabe aqui, entretanto, lembrar que o § 4º desse dispositivo constitucional⁵³ esclarece que o alcance da imunidade religiosa compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais ao culto.

Nesse diapasão, faz-se necessária à compreensão do alcance da imunidade estudada a fixação das finalidades essenciais das entidades religiosas, como alerta Wladimir Mattos Albano (2010, p. 97), para evitar que se transforme essa imunidade em privilégio odioso:

É necessário que se aja com extrema cautela ao se delinear a amplitude das prerrogativas da imunidade, **sopesando o conceito de liberdade religiosa com o de atividades essenciais**, caso contrário estar-se-á transformando imunidade em privilégio odioso. Pois, a realidade nos mostra alguns casos de entidades religiosas, por intermédio de seus representantes, enviando malas de dinheiro para outros locais, em território nacional ou estrangeiro, sem a respectiva declaração de sua origem. (grifei).

⁵² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

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

⁵³ § 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.

Por fim, não menos importante, e também necessário para se delimitar o alcance da imunidade religiosa, os conceitos de templo e culto, no contexto constitucional que protege a imunidade dos “templos de qualquer culto”.

3.2 TEMPLO

Parece não haver grandes divergências na doutrina pátria sobre a abrangência do conceito de templo para fins de concretização da proteção de liberdade de crença e da prática de culto estabelecida na Constituição.

De efeito, templo é o local onde se exerce a prática religiosa. Não há relevância de forma, podendo ser uma igreja, um galpão, uma casa, um terreno ou até mesmo um automóvel, uma embarcação ou um avião. O importante é que o local seja empregado preponderantemente na prática de um culto religioso.

Para Guilherme von Müller Lessa Vergueiro (2005), o critério da preponderância é bastante importante na medida em que é muito frequente um determinado local, ao lado de servir como templo, possuir outra finalidade, como podemos exemplificar no caso do pastor que utiliza sua própria residência para reunião dos fieis ou, ainda, no caso de bens móveis utilizados para evangelização nos confins do Brasil.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 240) assevera que a exegese para que se compreenda o alcance do templo deve ser bem larga, “atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização”.

Aliomar Baleeiro (2010, p. 502) afirma que templo é o edifício com suas instalações ou pertenças adequadas ao culto e explica que:

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

Ou seja, o termo templo compreende tudo quanto vincula o órgão à função.

Nesse sentido, Baleeiro lembra que se equipara ao templo – imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão e até o avião usado como templo móvel para a prática do culto, ou, ainda, qualquer meio de transporte adaptados para a prática do culto, como, p.ex., as missões em culto itinerante.

Não é outra a lição de Ricardo Lobo Torres (1999, p. 241), para quem templo de qualquer culto é conceito espiritual. E “Não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado.”

Historiando sobre esse conceito, Sacha Calmon Navarro Coelho (2000, p. 269) ensina que templo:

[...] é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos augures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto, aí é o templo.

Seguindo em sua doutrina, Sacha Calmon (2000, p. 269) explica que:

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita Kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto de sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária. Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do pai-de-santo. Comumente é um barracão nos fundo do terreno.

Na mesma linha, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 847) afirma que a expressão “templo de qualquer culto” deve ser interpretada de forma abrangente, de modo que, no contexto apresentado na Constituição Federal, “deve ser tomada no sentido de Igreja, instituição religiosa que cultua, por meio de ritos próprios, um ser Transcendental, em suas várias formas organizacionais”.

Nesse contexto, Carrazza (2012) pondera que a palavra templo tem sido entendida com certa dose de liberalidade. Assim, são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos ou dos cultos, mas também os seus anexos, tais como a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério onde os religiosos são sepultados etc., desde que estes imóveis venham a ser empregados nas atividades essenciais do culto.

Não é outro o entendimento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008) quando afirma que a expressão templo de qualquer culto abrange não só o lugar destinado a meditação teleológica entre a criatura e o Criador, mas também o prédio da igreja ou sinagoga com seus símbolos e imagens, suas dependências destinadas a residência do padre, pastor ou rabino, o terreno contíguo e acessório do templo, destinado à aglomeração de fiéis em dias festivos e até o barracão ou terreno sem edificação, desde que nele se officie com habitualidade o culto.

Por essa razão Aloisio Cristovam dos Santos Junior (2010, p. 157) afirma que o constituinte decidiu ampliar o significado da palavra templo:

A expressão templo designa habitualmente o espaço físico destinado ao culto religioso e, em princípio, não deve ser confundida com a organização religiosa. Templos são as mesquitas, as igrejas, as sinagogas, os terreiros e não os grupos religiosos organizados que os mantêm. Todavia, o constituinte decidiu ampliar o significado da palavra para com ela identificar o conjunto organizado de recursos patrimoniais, rendas e serviços utilizados para a realidade da finalidade essencial das entidades religiosas. (...). O texto do § 4º do artigo em comento é que revela a amplitude do significado da expressão templo. Não fosse assim e apenas os impostos prediais estariam no âmbito de proteção da vedação constitucional ao poder de tributar.

Eis que deflui de forma consensual na doutrina pátria que o templo pode ter forma diversa, inclusive diversa da de imóvel. Por essa razão, um caminho que

percorra os recantos do interior do país em atividades religiosas, um barco que desça os rios navegáveis no Amazonas para evangelizar os índios ou até mesmo um avião usado para alcançar comunidades isoladas, desde que envolvidas com a prática e difusão religiosa, são considerados templos.

Podemos, então, concluir, de forma simples e direta, que templo é todo local onde se pratica o culto, seja um bem imóvel, que é a regra, ou até mesmo um bem móvel.

3.3 CULTO

Culto, por sua vez, parece ter sentido amplo, polissêmico, podendo, nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2012, p. 863), designar tanto o conjunto de ritos desenvolvidos por uma Igreja, como a própria confissão religiosa.

No contexto preconizado na alínea 'b' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, Carrazza (2012, p. 863) afirma que a palavra culto tem o sentido de confissão religiosa.

Confissão religiosa – ensina (Agustin) De La Calle (1985, apud CARRAZZA, 2012, p. 864):

[...] é a comunidade permanente de pessoas ligadas pelo vínculo da fé comum, caracterizada pela existência de uma organização própria e normas escritas, para a consecução dos fins religiosos, que se apresenta como unitária, frente ao ordenamento do Estado, e é dotada dos elementos próprios dos ordenamentos jurídicos.

Ainda na doutrina alienígena, Vladimir Grigorieff (1995, p. 13-18) diferencia religião de confissão. De efeito, esse filósofo apresenta os seguintes conceitos para religião e confissão:

Religi3n.

La propia palabra revelaría dos 3rdenes etimol3gicos diferentes:

1) De relegere: recoger, agrupar. Desde esta perspectiva, La palabra religio evocaria, de forma flotante y sint3tica, **el conjunto de ritos que constituyen la esencia sagrada de las instituciones sociales**. Pero, m3s precisamente, y confirmada como tal, la palabra religio significaria escr3pulo: respetar hasta esse punto l3 divino y su derecho a uma ortopraxia ritual em tanto que religiosa, es ser escr3pulososo, equivale a estar de acuerdo com la prescripci3n ritual y escrutar em su conducta l3 que sucede a su lado, m3s all3 o m3s aça de ella.

2) De religare: reunir. Desde este punto de vista, el t3rmino religio remite a **aquello que une al hombre com Dios**. Es decir, em el monote3smo, el conjunto institucional (creencias y pr3cticas) que constituye el “puente” que conecta, mediante la gracia de Dios y el esfuerzo humano, al hombre com Dios. Um puente totalmente trazado em Dios, pero lejos de estar acabado, ya que es tribut3rio de la libertad voluntaria del hombre que recibe La palabra y la gracia de Dios.

Como puede verse, estas diferentes etimologias son menos opuestas de lo que parecen y sus significados coinciden com otras palabras, como piedad, recogimiento, veneraci3n, adoraci3n, etc., pertenientes al mismo “registro”.

No obstante, conviene seÑalar dos cosas. Em primer lugar que, com relaci3n a la religiosidad, la religi3n, entendida em el sentido de ortopraxia ritual o de respeto a las leyes de la Ciudad, se distingue del mundo totalmente encantado de la religiosidade; y em segundo lugar que, com la aparici3n de um acto de fe fundador que recibe uma revelaci3n divina, historicamente fechada y geogr3ficamente situada, uma religi3n deja de ser em sentido estricto religi3n, salvo que se llame “la” Religi3n o se proclame de buen grado y simplemente fe em el Dios anunciado por su enviado (profeta).

Confesi3n:

La fe monote3sta, aunque se basa em el imperativo “servir a Dios sobre todas las cosas”, no por ello deja de reconocer la autonomia relativa de lo pol3tico (“Dad a C3sar l3 que es de C3sar, y a Dios o que es de Dios”) y de la raz3n como cierto pluralismo de las “profisiones de fe”.

Na doutrina p3tria, Paulo de Barros Carvalho (1995, p. 122) entende que cabem no conceito de culto todas as formas racionalmente poss3veis de manifesta3n organizada de religiosidade, por mais estramb3ticas, extravagantes ou ex3ticas que sejam.

E Paulsen (2010, p. 103) arremata que a “express3n ‘templos de qualquer culto’ deve ser interpretada de forma ampla, abrangendo todas as formas da religiosidade, ainda que n3o corresponda 3s religi3es predominantes na sociedade brasileira.”

O dicionário Aurélio (2004) define culto como a adoração ou a homenagem à divindade em qualquer de suas formas e em qualquer religião. E religião como a crença na existência de uma força ou forças sobrenaturais, considerada(s) como criadora(s) do universo, e como tal devem ser adorada(s) e obedecida(s). E prosseguindo em consulta ao Aurélio, temos que a manifestação da religião se dá por meio de doutrina e rituais próprios.

Por isso, forte no significado do Aurélio, temos que culto passa a ideia de algo com início, meio e fim.

Essa conclusão ganha força com a exegese da seguinte passagem extraída da Enciclopédia Histórico-Teológico da Igreja Cristã (ELWELL, 2009, p. 21-22):

A primeira comunidade cristã em Jerusalém era essencialmente judaica em sua orientação e, como tal, aceitava o AT⁵⁴ como a palavra de Deus.

Embora os cristãos se reunissem diariamente para as orações, a comunhão, a pregação e o ensino (At 2.46; 5.42), o dia principal para os cultos de adoração na Igreja foi mudado do sábado judaico para o primeiro dia da semana, quase desde o início, porque era o dia da ressurreição.

Não fica claro qual era a ordem do culto na igreja, segundo o que os apóstolos estabeleceram, mas o culto era basicamente simples. **Todas as evidências antigas** (o NT⁵⁵ e os escritos não-canônicos) **indicam que, embora os elementos do culto não tivessem sequência fixa, o evento supremo do culto semanal do Dia do Senhor era o sacramento da Ceia do Senhor.** Certa forma primitiva, o **Didaquê** (c. de 95-150), **oferece-nos uma descrição detalhada de como era celebrada a Ceia do Senhor**, incluindo as orações a serem feitas, bem como outras orientações e práticas litúrgicas. **Eram incluídas formas fixas de orações, mas previam-se na liturgia espaços para a oração livre. A confissão dos pecados era exigida antes da participação na Ceia do Senhor** (Didaquê 14,1).

A Primeira Apologia, de Justino Mártir, escrita na metade d século II, **descreve a Ceia do Senhor como a Eucaristia** (que significa “ações de graça”), **assim também como o Didaquê (14.1).** **Ao descrever um culto de adoração, Justino diz: “As memórias dos apóstolos [os Evangelhos] e os escritos dos Profetas, eram lidos em voz alta, tanto quanto o tempo o permitisse”** (Primeira Apologia 67). Os escritos dos Profetas eram, sem dúvida, os livros do AT. **Com base nos escritos de Justino fica claro que as igrejas tinham uma ordem específica de culto**, estabelecida pela tradição, mas o culto ainda era muito simples.

⁵⁴ Antigo Testamento.

⁵⁵ Novo Testamento.

Assim, para concluir, podemos afirmar que culto, p.ex., na igreja católica, que conhecemos mais de perto, é a missa dominical das 12h na paróquia de Santo Antônio; mas *mutatis mutandi*, o exemplo pode ser aproveitado às demais religiões, quer seja católica ou não.

Nesse diapasão, amparado na doutrina acima citada, é certo que quando a Carta da República fala em “templos de qualquer culto” parece querer dizer templos de qualquer religião, ou simplesmente religião, até porque, como nos vimos, culto não se confunde com religião.

Ora, somente com uma acepção assim ampla “o(s) culto(s)” ou “confissões religiosas” ou, ainda, religiões, que entendemos ser o significado mais apropriado para a expressão “templos de qualquer culto”, possa abranger não só a igreja católica e as igrejas evangélicas, descendentes ou não da reforma protestante (Adventista do 7º dia, Assembleia de Deus, Batista, Casa da benção, Congregacional, Deus é amor, Igreja mundial, Luterana, Metodista, Ministério em tempo de graça, Nova vida, Presbiteriana, Quadrangular, Sara Nossa Terra, Testemunha de Jeová, Anglicana, Brasil para Cristo, Congregação cristão do Brasil, Cristo vive, Igreja do Nazareno, Internacional da graça de Deus, Maranata, Ministério apascentar, Neo-pentecostal, Pentecostal, Projeto vida nova, Renascer em Cristo, Universal do Reino de Deus, Santos dos últimos dias, entre outras), mas também as entidades religiosas que se situam fora do espectro da religião cristã e que, portanto, não são organizadas sob o título de igrejas, tais como as comunidades judaicas e muçumanas, o budismo, o espiritismo, as religiões afro-brasileiras (candomblé⁵⁶, quimbanda⁵⁷, umbanda⁵⁸ etc.) entre outras ‘práticas religiosas’ existentes atualmente no Brasil.

⁵⁶ Candomblé é uma religião derivada do animismo africano, onde se cultuam os orixás, *Voduns*, *Nkisis* dependendo da nação. Sendo de origem totêmica e familiar, é uma das religiões afro-brasileiras praticadas principalmente no Brasil, pelo chamado povo do santo, mas também em outros países como Uruguai, Argentina, Venezuela, Colômbia, Panamá, México, Alemanha, Itália, Portugal e Espanha.

⁵⁷ Quimbanda é um culto de origem bantu, onde as entidades teriam ligações com os Inkinces e não aos Orixás, popularmente se confunde a Quimbanda com a linha de esquerda de umbanda onde o exú é subordinado aos Pretos-Velhos, Caboclos e Orixás por vir dentro dessas radiações. A Quimbanda é culto muito mais antigo que a Umbanda, já que ela é de origem banto e a Umbanda surgiu no Brasil em 1908, então a Quimbanda não é e nem será uma ramificação da Umbanda.

⁵⁸ Umbanda é uma religião formada dentro da cultura religiosa brasileira que sincretiza vários elementos, inclusive de outras religiões como o catolicismo, o espiritismo, as religiões afro-brasileiras e a

Não obstante esse vasto leque de opções religiosas existentes no Brasil, cabe aqui o precioso alerta de Yoshiaki Ichihara (2000, p. 237) no sentido de que os cultos encontram limites na moral e na ética uma vez que a pregação contrária aos princípios morais, bem como as atividades pervertidas devem ser coibidas e não privilegiadas.

Feitas estas considerações, podemos concluir que quando a Constituição Federal fala em “templos de qualquer culto” quer referir-se a todas as organizações religiosas sem qualquer discriminação.

3.4 ALCANCE DA IMUNIDADE RELIGIOSA – FINALIDADES ESSENCIAIS: ART. 150, VI, B C/C § 4º.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto compreende, nos termos do § 4º do art. 150, da Carta da República, “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais” das entidades religiosas:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

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

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

A redação conferida pelo constituinte ao dispositivo, com o emprego do advérbio somente, deixa evidente que a vedação constitucional quer beneficiar as

religiosidade indígena. A palavra umbanda deriva de m'banda, que em quimbundo significa "sacerdote" ou "curandeiro" (macumba).

atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas que sejam condizentes com suas finalidades essenciais. Dessa forma, como as entidades religiosas exercem outras atividades que eventualmente saiam de sua função religiosa, faz-se necessário definir o que seja finalidade essencial de uma entidade religiosa, sem perder de vista que o culto é sua principal atividade.

A questão que se impõe para análise, então, diz respeito ao alcance do preceito imunitário religioso, estatuído no art. 150, inciso VI, alínea 'b', em face do disposto no § 4º desse mesmo normativo da Carta Constitucional, ou seja, que situações, fatos e circunstâncias estariam imunes por força da cláusula constante em seu § 4º.

A resposta a essa indagação requer uma adequada interpretação entre os vetores constitucionais que informam as imunidades tributárias e, em especial, a imunidade religiosa.

Aqui se trata, como ensina Tercio Sampaio Ferraz Junior (2008, p. 256), da busca da exegese que proteja a ideia de unidade do sistema aplicada ao direito:

Por fim, **quando se enfrentam as questões de compatibilidade num todo estrutural**, falemos em interpretação sistemática (*stricto sensu*). **A pressuposição hermenêutica é a da unidade do sistema jurídico do ordenamento.**" (grifei)

Desde logo, cabe o alerta que os assuntos relacionados com questões religiosas, em geral, apresentam-se carregados por forte carga emocional. Não é de outra forma que é vista a compreensão do intérprete quando ao alcance da imunidade religiosa.

De fato, muita discussão doutrinária se tem travado acerca do alcance dessa espécie de imunidade. Tal discussão reflete a divergência que agrupei em três correntes de pensamento, todas formadas por juristas de escol. A primeira, defende uma interpretação mais restritiva, sendo capitaneada por Pontes de Miranda. A segunda, em oposição à primeira, parece estar alinhada com a posição defendida por Aliomar Baleeiro, que propugna a aplicação de uma interpretação ampliativa do alcance dessa imunidade. Há ainda uma terceira corrente, encabeçada por Ives Gandra,

também defensora de uma interpretação ampliada, mitigada, porém, nas situações em que a concretização da imunidade religiosa constitua ameaça aos valores constitucionais que informam a livre concorrência.

Os autores pesquisados, cujo pensamento é abaixo sintetizado, com mais ou menos semelhança, tiveram suas ideias encaixadas em uma dessas três correntes.

Não obstante, apesar da divergência sobre o alcance da imunidade religiosa ter sido agrupada entre as três correntes, em algumas situações, um ou outro doutrinador poderia ser classificado em corrente diversa da que classifiquei. Por essa razão, Hugo de Brito Machado, agrupado ao lado de Sacha Calmon na corrente que comunga um pensamento mais restritivo, ao invés disso, poderia ter sido agrupado na corrente que entende uma interpretação mais ampla do preceito imunitário mitigada nas situações que possam atingir a livre concorrência, como será visto a seguir.

A primeira busca pelo alcance da imunidade religiosa tem assento numa interpretação restritiva. Essa posição é defendida, entre outros, por Pontes de Miranda, Pinto Ferreira, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Sacha Calmon, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Francisco de Assis Alves, Yoshiaki Ichihara, Vittorio Cassone.

Pontes Miranda (1970, p. 425) expõe que a imunidade religiosa se restringe ao templo de qualquer culto, não alcançando outros imóveis do culto nem as rendas de aluguéis nem as rendas aplicadas no exterior ou em fins diversos do culto, consoante exegese que se extrai da seguinte passagem de seus comentários à Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969:

Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores, rabino etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou noutro fim que o de culto, cessa a imunidade. O templo é que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. (...). O que é vendido, sem intuito mercantil, e não constitui renda desviável do templo, não é tributável. (...). Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis. Só são imunes os templos. A Constituição de 1967 foi explícita; não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vés de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco. (grifos nossos).

Nessa mesma linha, a lição de Pinto Ferreira (1992, p. 347) para quem:

Os templos de qualquer culto são imunes a impostos, mas não as casas de residência dos padres, pastores, rabinos, pais-de-santo, mães-de-santo, exceto se situadas no próprio edifício do templo. A imunidade tributária cessa quando as rendas dos templos fogem à finalidade dos cultos ou são aplicadas fora do País. Os templos não pagam impostos predial, territorial, de licença, ou qualquer outro imposto. São imunes de tributos, porém **tributáveis os aluguéis e as rendas dos conventos e demais instituições religiosas fora dos templos.**

Esse também é o pensamento que se extrai de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1999, p. 109) na seguinte passagem de seus comentários à Constituição de 1988:

No entender de Aliomar Baleeiro, o termo 'templo', no dispositivo em exame, não abrange 'apenas a materialidade do edifício', mas 'compreende o próprio culto'. **Não há dúvida, porém, que não compreende as rendas de qualquer espécie auferidas pelas instituições religiosas fora do culto, ainda que destinadas a aplicação neste.** (grifo nosso).

Esse mesmo entendimento se extrai da doutrina de Sacha Coelho (1999, p. 269) que afirma ser o templo, lugar destinado ao culto, que gozará da imunidade tributária. A casa do 'padre' não, pois é moradia e não templo. "O escopo é imunizar o templo" e não o babalorixá, o padre, o rabino, o pastor, o ministro protestante que, embora sacerdote, não deixa de ser um cidadão, com direitos e deveres comuns à cidadania. No que tange ao IPTU, esse baiano-mineiro afirma que os municípios não podem tributar os prédios nem os terrenos onde se exerce o culto (os templos). "Podem", todavia, "tributar com o predial ou territorial" os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, que se voltem a fins econômicos: "prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos" etc.

Ainda nesse mesmo viés incluímos Hugo de Brito Machado (2008) que assenta ser o alcance da imunidade somente pertinente ao que seja necessário ao exercício do culto, não se devendo lhe restringir o alcance, de modo que a tributação constitua obstáculo, nem lhe ampliar, de forma a constituir um estímulo à prática do culto religioso.

Nesse passo, esclarece esse jurista cearense que estariam fora do alcance da imunidade a atividade permanente de aluguel, como se segue abaixo:

Há quem sustente que os imóveis alugados, e os rendimentos respectivos estão ao abrigo da imunidade desde que sejam destinados à manutenção do culto. A tese é razoável quando se trate de locação eventual de bens pertencentes ao culto. Não, porém, quando se trate de atividade permanente deste. A locação de imóveis, com a ressalva feita há pouco, é uma atividade econômica que nada tem a ver com um culto religioso. (...). A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, inciso IV, da Constituição. Observe-se que, mesmo em relação aos entes públicos, a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. **Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas.** (MACHADO, 2008, p. 286, grifos nossos).

Também nessa mesma corrente de pensamento, José Eduardo Soares de Melo (1997) confirma que a vedação tributária é a relacionada com as atividades essenciais do templo, nos termos do art. 150, § 4º, da Constituição. E como tal, estariam abrigados pela imunidade os valores recebidos em decorrência da realização de casamentos, batizados, missas, etc., como também os móveis ou imóveis onde são celebrados os ofícios religiosos, mas não as rendas decorrentes do estacionamento de veículos, do ingresso em cinemas de sua propriedade ou da venda de caixões funerários.

Francisco de Assis Alves (1998, p. 302-306), por sua vez, sustenta que as finalidades essenciais são:

[...] aquelas necessárias, imprescindíveis, para a consecução do objetivo social para o qual a entidade existe. Assim, os templos têm por finalidade essencial o exercício de rituais religiosos, tais como missas, cultos, casamento, batizados; e não a aplicação financeira, a locação de prédios de sua propriedade, a comercialização ou a industrialização de produtos.

Nesse diapasão, afirma Francisco Alves a incidência do imposto predial ou territorial sobre os imóveis, prédios e terrenos, pertencentes à entidade religiosa, mas que não estejam ligados aos cultos religiosos; de igual forma incide o imposto sobre as rendas decorrentes de lucros ou ganhos de capital que a entidade religiosa venha a obter em aplicações financeiras, de prédios alugados, de terrenos arrendados para estacionamento, de atividades comerciais, mesmo que esses ganhos sejam utilizados em benefício próprio do culto, pois não são funções essenciais de nenhum culto religioso.

Para Yoshiaki Ichihara (2000, p. 239), as vedações do inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços vinculados a sua 'finalidade essencial' ou dela decorrentes sem restringir nem ampliar o seu alcance. Tudo aquilo que fugir do âmbito da 'finalidade essencial', seja decorrente da atividade econômica regida por normas de direito privado em geral ou não, está fora da imunidade em comento.

Nesse sentido, expõe Ichihara que as rendas decorrentes de atividades como exploração de estacionamento de veículos, aluguel de casas e apartamentos, exploração de restaurante, aplicação financeira, por não corresponderem a atividades essenciais dos templos de qualquer culto nem serem dela decorrente, não estão albergadas pela imunidade preconizada.

Por fim, também comungando com uma interpretação restrita do alcance da imunidade religiosa a doutrina de Vittorio Cassone expõe que (1998, p. 261-262):

[...] a disposição constitucional em exame, ao utilizar-se do termo 'somente', em verdade está restringindo o alcance ou abrangência da imunidade em exame.

A chave para deslinde da questão reside no aspecto de que a renda deve estar relacionada com as atividades essenciais da entidade. Logo, toda renda que

serve para atingir as finalidades essenciais da entidade é imune. E qual é essa renda? É, obviamente, aquela que serve para custear as finalidades essenciais da entidade, mencionadas nos seus estatutos. Nos estatutos deve constar a origem da renda e para que serve (objetivos da entidade).

Se a entidade auferir renda conforme discriminado nos estatutos, e estes dizem clara e expressamente que tal renda servirá para tais finalidades que lhe são próprias, essa renda é imune.

Entretanto, o mesmo não se pode dizer quanto à renda obtida com o aluguel de imóveis que possui, na medida em que a finalidade essencial da entidade não é alugar imóveis. Destarte, esta renda não é a renda normal, a renda corrente. É uma renda excepcional, que implica em agressão ao princípio da livre concorrência em que a entidade estaria imune e o particular, que tem o imóvel vizinho, sofreria tributação, ou deixaria de alugar por ter um preço mais elevado, gerando um desequilíbrio inadmitido pelo ordenamento jurídico.

A segunda corrente busca o alcance da imunidade religiosa em uma interpretação ampliativa, como dá a entender Aliomar Baleeiro, ao se contrapor a Pontes de Miranda (A imunidade relativa aos templos de qualquer culto só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. Pontes de Miranda, entretanto, sustenta interpretação restritiva.). Ainda no sentido de conferir a Aliomar Baleeiro uma posição de visão ampliativa da imunidade religiosa, ressaltam Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 35), no que parece uma leitura equivocada da doutrina do mestre baiano, que: “A Suprema Corte tem acolhido a posição de Baleeiro, que sempre defendeu a ampliação da imunidade, contra a de Pontes Miranda, que propugnava por interpretação restritiva.”

Ora, apesar de Baleeiro dar a entender que a imunidade religiosa deva ser interpretada de forma ampla, veremos que sua doutrina aponta para uma posição muito mais próxima da de Pontes de Miranda do que quer parecer a afirmação do mestre baiano.

De efeito, Baleeiro (2007, p. 503) expõe sua ideia de amplitude da imunidade religiosa em contraposição a Pontes de Miranda nos seguintes termos:

A imunidade relativa aos ‘templos de qualquer culto’ só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções

sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. **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.** Pontes de Miranda, entretanto, sustenta interpretação restritiva.

[...]

E a espórtula do sacerdote, padre, pastor, pelos atos remunerados do culto? Nenhuma regra se encontra na Constituição, de sorte que deve prevalecer o princípio geral da tributação, se não houver isenção por lei especial. Prevalece o imposto de renda, que, entretanto, não poderá ser discriminado quer para tratamento diferencial entre sacerdotes de cultos diversos, quer entre sacerdócio e trabalho da mesma categoria intelectual. Entretanto, a tradição é não sujeitar ministros de qualquer religião ao imposto de renda ou de serviços, isto é, a não-incidência. Nem eles apresentam capacidade contributiva que suporte esses impostos.

[...]

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – imóvel – também a embarcação, o veículo, o vagão ou o avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto. As ‘missões’, em culto itinerante, podem utilizar, imunes de impostos, meios de transporte adaptados unicamente à finalidade do culto a que se propõem. **Mas não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia etc.** O Governo não se alia nem subvenciona culto (art. 9º), porque, em sua neutralidade, respeitando as minorias, não pode ter preferências, mas não os embaraça (art. 153, § 5º), antes recebe da Constituição, expressamente, insinuações de ‘colaboração de interesse público, na forma e nos limites da lei federal, notadamente no setor educacional e no hospitalar’ (art. 9º, II, *in fine*), Rui Barbosa já ensinava essa doutrina quando, sob o regime de 1891, não era expresso no texto.

Nesse toar é que a amplitude aduzida por Aliomar Baleeiro (2007) parece ter aplicação plena: conceito amplo de templo; não, porém, às rendas de aluguel, de terrenos ou outras decorrentes de fins econômicos, e nesses pontos parece não diferir do ponto de vista de Pontes de Miranda. Daí porque entendemos que a restrição proposta por este doutrinador não diferir, em essência, da ampliação propugnada por aquele.

Essa segunda corrente, que defende uma interpretação mais ampla da imunidade religiosa, é defendida, entre outros, como será detalhado a seguir, por *Aliomar Baleeiro*, Roque Antônio Carrazza, Luciano Amaro, Ricardo Lobo Torres, Regina Helena Costa, Bernardo Ribeiro de Moraes, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

Ressalte-se que Aliomar Baleeiro vem destacado porque, como explicado acima, entendemos que a interpretação ampla que se atribui a esse doutrinador, seja quando o próprio dá a entender que se contrapõe a Pontes de Miranda, seja sob o ponto de vista da menção encontrada na obra de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, parece só ter aplicação plena ao conceito de templo; não, porém, às rendas de aluguel, de terrenos ou decorrentes de outros fins econômicos, e por essa razão não difere do ponto de vista de Pontes de Miranda.

Ademais, em pesquisa feita na jurisprudência do STF, com as palavras “imunidade” e “templo” ou “culto” e “Aliomar Baleeiro”, não foi verificado, na passagem Baleeiro pela Suprema Corte (25/11/1965 a 02/05/1975), nenhum julgado com manifestação sua sobre o tema, seja como relator ou mesmo como participante do julgamento, que nos levasse a uma compreensão diversa da que expomos acima.

É oportuno ressaltar-se, entretanto, que mesmo entre os doutrinadores que defendem uma interpretação mais ampla, há variações quanto ao alcance da amplitude da imunidade religiosa, como será exposto em seguida.

Nos dias atuais, a doutrina que defende uma interpretação mais ampla do alcance da imunidade religiosa parece ser a de Roque Carrazza e, mesmo assim, somente a partir de 2010, com a 26ª edição de seu Curso de direito constitucional tributário, posto que até então, esse mestre paulista defendia posição mais comedida dessa amplitude.

De fato, até então, Carrazza (2006, p. 719) excluía da imunidade religiosa os rendimentos obtidos por meio das atividades econômicas meramente temporais por não serem finalidades essenciais ao culto.⁵⁹

Ocorre que, a partir da 26ª edição de sua obra clássica, Carrazza (2010, p. 792-793)⁶⁰, revendo posição anterior quanto à restrição veiculada no art. 150, § 4º, da CF,

⁵⁹ De qualquer modo, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamentos, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais. Chega-se com maior facilidade a esta conclusão se atentarmos para o § 4º do art. 150 da CF [...]. (CARRAZZA, 2006, p. 719).

⁶⁰ Mas *quid iuris* se os rendimentos obtidos por meio de atividades econômicas forem carreadas às Igrejas e suas e suas finalidades essenciais? No passado pronunciamos-nos no sentido de que não estariam cobertas pela imunidade as rendas provenientes da comercialização de objetos sacros, da exploração econômica de estacionamentos e restaurantes, da venda de licores, vinhos, velas etc., ainda que revertessem em benefício do

passou a entender que referido parágrafo, ao fazer alusão às finalidades essenciais não estaria se referindo ao modo como os recursos seriam obtidos pelo culto, mas sim com sua aplicação; de modo que, se as rendas obtidas pela instituição religiosa, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas, fossem aplicadas nas atividades e manutenção do culto, estariam ao abrigo da imunidade religiosa.

E nesse ponto, concorda com Regina Helena Costa quando esta afirma: “[...] o que a Lei Maior exige é a correspondência entre a renda obtida e sua aplicação” [...]. “Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.” (COSTA, 2006, p. 160; CARRAZZA, 2012, p. 854).

Nessa concepção, o patrimônio, as rendas e as atividades do culto, desde que de origem lícita e preordenadas ao culto – finalidade essencial da instituição religiosa –, estariam imunes aos impostos: “Em suma, é suficiente para a exoneração constitucional que haja comprovada relação entre as receitas auferidas e as finalidades essenciais da confissão religiosa.” (CARRAZZA, 2012, p. 857).

Assim, entende Carrazza que estão acobertados pela imunidade os templos de qualquer culto – numa acepção ampla de forma a abranger não só edifícios, mas também os seus anexos, entre os quais a residência do celebrante –; os imóveis rurais utilizados em atividades essenciais ao culto; os veículos utilizados na catequese; os rendimentos de aluguéis, da prestação onerosa de serviços e de aplicações financeiras; e também os serviços de comunicação radiofônica e televisiva, realizados com o propósito de evangelização.

E conclui esse doutrinador paulista que o único limite que o § 4º do art. 150 da Carta Fundamental estabelece para o gozo da exoneração constitucional é a distribuição de bens ou rendimentos do culto aos que a dirigem ou a terceiros que

culto. Justificávamos nossa posição argumentando que estas não são finalidades essenciais ao culto, mas meramente temporais, esbarrando, assim, na restrição veiculada no art. 150, § 4º, da CF (...). Ocorre, porém, como tantas vezes se disse, que nada neste mundo foi suficientemente pensado, que não possa ser repensado. Sempre se pode voltar a encarar um assunto de modo renovado. Assim, hoje, depois de retilhar os caminhos do nosso pensamento, estamos convencidos de que o supra-aludido parágrafo, por envolver restrições, há de ser interpretado com cautela (*exceptio est strictissimae interpretationis*), de modo a não afetar o núcleo essencial do preceito imunizante em pauta. Em nosso atual ponto de vista, o § 4º do art.150 da CF, ao aludir às “finalidades essenciais”, não está a cuidar – ao contrário do que uma primeira leitura revela – do modo pelo qual os recursos são carreados para a Igreja, mas, sim, do lugar para onde devem ir. Desde que comprovadamente se destinem à manutenção do culto e das atividades da Igreja, implementa-se o desígnio constitucional em pauta. Noutras palavras, se as rendas obtidas, ainda que de forma atípica, pela instituição religiosa tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais do culto, o reconhecimento da imunidade tributária é de rigor. (CARRAZZA, 2010, p. 792-793).

desempenham atividades laicas. Não obstante, Carrazza parece aceitar um outro limite ao excluir da imunidade religiosa o exercício de atividades que conspiram contra o princípio da livre concorrência.⁶¹

Veja-se, aqui, ao afirmar que o alcance da imunidade religiosa encontra limite no exercício de atividades que atropellem o princípio constitucional da livre concorrência o pensamento desse autor vai ao encontro da terceira corrente de pensamento. Por outro lado, constitui, talvez, uma contradição com a exposição feita em sua obra no sentido de que o que importa para a exoneração constitucional seria a destinação das rendas arrecadadas pelas entidades religiosas. É que deflui de sua exposição que apesar da destinação estar relacionada com as finalidades essenciais das atividades religiosas, a exoneração constitucional encontra óbice naquelas situações em que o valor arrecadado decorresse de uma situação de concorrência desleal.

Alguns autores no âmbito dessa segunda corrente, entre os quais destaco Luciano Amaro, Bernardo Ribeiro de Moraes e Oswaldo Othon Saraiva Filho divulgam que a imunidade religiosa protege o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo. Não obstante, essa doutrina falha ao não definir de forma clara um conceito vago como “finalidades essenciais”, capaz de ensejar a uma entidade religiosa a exoneração constitucional; ou, ainda, quando remetem seu conteúdo a outros conceitos igualmente vagos como: definidos nos estatutos ou atos constitutivos, deixando, assim, ao exegeta a função de interpretar um conceito, cuja consequência, como tudo que está relacionado com o tema religião, leva a discussões calorosas.

Nesse toar, Luciano Amaro (1998, p. 149-150), na questão referente ao alcance da imunidade religiosa, ressalva que a exoneração constitucional não se subsume a natureza das rendas da entidade, mas sim às finalidades da entidade às quais sejam destinadas aquelas rendas. Com isso, afirma que, a princípio, “todas e quaisquer rendas serão imunes, desde que afetas ao atendimento das finalidades essenciais.”

Nessa mesma linha, Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 141) assenta que a imunidade religiosa é válida exclusivamente em relação ao patrimônio, a renda e aos

⁶¹ Cf. Seguindo nesta trilha, temos por irrelevante a natureza da fonte dos recursos da Igreja (aluguéis, prestação onerosa de serviços, aplicações financeiras etc.). **Basta que seja lícita e não conspire contra o princípio da livre concorrência.** (Carrazza, 2012, 855). (grifei)

serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo, “sendo evidente que essas atividades essenciais são as referidas no objeto social das respectivas entidades, previstas nos seus estatutos ou em seus atos constitutivos.”

E conclui o professor Bernardo Ribeiro (1988, p. 141) que a vedação constitucional de instituir imposto:

[...] não admite que se tribute os lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras, destinadas às finalidades essenciais da entidade (estão relacionados às finalidades essenciais da entidade, embora não seja atividades essenciais), não admite que se tribute o aluguel de imóvel, cuja propriedade seja da entidade imune (esta poderá utilizar o imóvel para uso próprio ou alugá-lo a terceiros, desde que aplique a sua receita atendendo às finalidades essenciais).

No mesmo caminho, Oswaldo Othon de Saraiva Filho (1988, p. 353-355) expõe que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais, o que significa que, além do patrimônio, da renda e dos serviços utilizados ou decorrentes diretamente das respectivas atividades essenciais, outros, mesmo que indiretos, estão também alcançados, desde que sirvam para beneficiar o fim específico dos mencionados entes, previstos no estatuto da entidade ou seja com ela compatível, e não favoreça a concorrência desleal, pois esta não é tolerada pelos princípios gerais da atividade econômica da Carta Política de 1988, que, no § 4º do art. 173, determina que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e do aumento arbitrário dos lucros.

E exemplifica que os lucros e ganhos de capitais obtidos em aplicações financeiras, aplicações estas realizadas com o intuito de proteção do valor real dos recursos ou mesmo de lucro, mas sempre com o propósito de futura e oportuna aplicação nas atividades essenciais da entidade beneficiada pela negação da competência tributária, são imunes.

Quanto às rendas dos aluguéis dos imóveis, (...), no entanto, acompanha Aliomar Baleeiro quando este diz que: “não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia.”

Na vertente que concede interpretação ampla a imunidade religiosa, Ricardo Lobo Torres e Regina Helena Costa condicionam a imunidade ao patrimônio, às rendas e aos serviços relacionados às finalidades essenciais. Esses doutrinadores, contudo, esclarecem o que sejam as finalidades essenciais da atividade religiosa.

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 242-243) esclarece que a imunidade religiosa, nos termos do art. 150, § 4º, da CF, compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais dos templos de qualquer culto. E, de forma objetiva, enumera que essas finalidades essenciais seriam “a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes.”

Nesse diapasão, ensina que a imunidade abrange os bens móveis e imóveis, onde se pratica o culto, as rendas originárias, decorrentes da prática do culto, e as rendas que têm por finalidade a preservação do patrimônio da religião⁶²:

A imunidade protege o patrimônio das entidades religiosas, compreendendo bens móveis e imóveis. O prédio onde se pratica o culto, o lugar da liturgia, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os aviões e embarcações utilizados na catequese. Excluem-se do campo da imunidade os bens utilizados com finalidades econômicas ou comerciais, as mercadorias vendidas a terceiros, as terras improdutivas e os terrenos isolados da Igreja.

[...]

A renda dos templos imune aos impostos é aquela decorrente da prática do culto (as espórtulas, os dízimos e as doações qualquer tipo), como também os rendimentos de capital e os lucros das aplicações no mercado financeiro.(TORRES, 1999, p. 243).

⁶² Chamamos Religião o que a Carta da República equivocadamente chama de Culto, conforme já diferenciamos acima.

Por fim, Ricardo Lobo exclui do abrigo da imunidade religiosa os serviços de comunicação radiofônica ou televisiva, uma vez que tais serviços estariam “desvinculados das finalidades religiosas”.

A seu turno, Regina Helena Costa (2006, p. 158) afirma que as finalidades essenciais são aquelas inerentes à própria natureza da entidade e, assim, endossa a lição de Ricardo Lobo Torres, para quem as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto são “a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes.”

Nesse passo, exemplifica que a imunidade religiosa afasta a exigência do IPTU, relativo ao imóvel onde se realiza o culto; o ISS sobre os serviços religiosos; o IR sobre as esmolas, doações e rendas decorrentes de aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade; o IPVA sobre os veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o II sobre bens destinados ao serviço religioso.

No que tange a exploração comercial de bens da Igreja, Regina Helena Costa (2006, p. 160) aponta na direção da necessária análise da destinação dos recursos obtidos pelo templo, uma vez que sendo essa uma atividade atípica, se a destinação dos recursos obtidos for destinada à consecução das finalidades essenciais do templo, goza da imunidade, caso contrário, não.

Por fim, a terceira corrente, capitaneado por Ives Gandra, da mesma forma que a segunda corrente, também defende uma interpretação ampla do alcance da imunidade religiosa. Não obstante, mitiga o alcance da imunidade religiosa nas situações em que a concretização dessa imunidade constitua ameaça aos valores constitucionais que informam a livre concorrência.

Essa corrente é representada, entre outros, por Ives Gandra da Silva Martins, Aires Fernandino Barreto, Leandro Paulsen, Ricardo Lodi, Kiyoshi Harada, Aloisio Cristovam dos Santos Junior, como será visto a seguir.

Lecionando sobre a realização de atividades econômicas por entidades protegidas pela imunidade religiosa, Ives Gandra da Silva Martins (1990, p. 203-206), assenta que, nesses casos, a melhor exegese do § 4º do art. 150 deve ser feita em conjunto com o § 4º do art. 173, todos da Constituição da República, com o intuito claro

do legislador constituinte em evitar concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas, impõe que tais atividades não estariam ao abrigo do preceito imunitório, conforme se pode depreender da leitura do seguinte excerto extraído de seu comentário à Constituição do Brasil:

Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária.

O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado.

A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de que a concorrência desleal não se criasse.

A redação, todavia, mantém reticências indesejáveis.

De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta ou não imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e mais preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou eliminar, na minha opinião, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Nesse passo, o professor Ives apresenta como exemplo de exploração de atividade econômica que estaria fora da proteção constitucional a situação de entidade imune que, para obter recursos para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, ressalta o mestre, a atividade, embora indiretamente relacionada com as finalidades essenciais, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência e gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com seus concorrentes.

Por outro lado, caso essa mesma entidade imune tenha um imóvel e o alugue com o objetivo de angariar recursos para manutenção das atividades essenciais da entidade, esse imóvel não estaria sujeito à incidência do IPTU, nem a renda auferida com o aluguel estaria sujeita ao pagamento do imposto de renda, porque tal não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa concorrência desleal. (BASTOS; MARTINS, 1990, p. 206).

Cabe aqui a ressalva que esse exemplo dado pelo prof. Ives Gandra fala em um imóvel, e não em imóveis. De fato, o aluguel de um único imóvel não parece constituir uma situação que represente uma concorrência desleal. O mesmo não se pode dizer quando a entidade religiosa possui 20 (vinte), 30 (trinta), 40 (quarenta), 50 (cinquenta), 100 (cem) ou mais imóveis e os aluga para auferir renda. Nessa hipótese, mesmo que a renda auferida seja destinada às finalidades essenciais das atividades religiosas, tais como: evangelização, prática do culto, formação de padres, ministros e pastores, exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes, a origem dessa renda caracteriza, sem dúvida, uma situação de concorrência desleal. De efeito, nem todas as empresas imobiliárias têm uma carteira com tantos imóveis e seu aluguel, numa situação de imunidade tributária, representa, sem dúvida, concorrência desleal.

Na mesma linha da exclusão do preceito imunitório quando a atividade desenvolvida representar concorrência desleal tem-se a lição do professor Aires Fernandino Barreto (1998, p. 165-166), o qual afirma que a interpretação sistemática recomenda considerar a interpretação conjunta do § 4º do art. 150 com o disposto no §

4º do art. 174, todos da Constituição Federal. Essa análise sistemática impõe a exegese de que só não deve prevalecer o preceito imunitário, no caso das entidades a que se refere o § 4º do art. 150, se e quando desempenharem atividades ou obtiverem rendimentos que impliquem agressão ao princípio da livre concorrência.

De efeito, reafirma Aires Fernandino Barreto em parceria com Paulo Ayres Barreto (2001, p. 41) a exclusão do benefício constitucional as atividades praticadas por entidades religiosas que possam agredir o princípio da livre concorrência:

Salvo se houve agressão ao princípio da livre concorrência, no mais podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto até é desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente, aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. (grifei).

Todavia, ressalta Aires Barreto que para alcançar seus objetivos as entidades religiosas têm que possuir e manter bens móveis e imóveis; devem ter superávit para as despesas necessárias à consolidação e à expansão de suas atividades; e, para tanto, precisam auferir receitas de qualquer natureza.

Portanto, se tais entidades têm imóveis, é bom que os aluguem para fortalecer suas finanças; se têm terrenos, é recomendável que explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos. Afinal a realização de suas finalidades essenciais requer recursos financeiros e esses recursos não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços e não auferissem receitas. E conclui que tais atividades estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Carta da República. (BARRETO, 1998, p. 167).

No mesmo viés traçado por Aires Barreto, Kiyoshi Harada (1998, p. 455) entende que quaisquer rendas, desde que aplicadas na consecução dos objetivos estatutários, são intributáveis, salvo se proveniente da exploração de atividade econômica implicando agressão ao princípio da livre concorrência, hipótese em que

nem mesmo a imunidade recíproca pode prevalecer (arts. 150, §§ 3º, e 173, § 1º e 2º, da CF).

De igual forma, Leandro Paulsen (2010, p. 103-104) defende a exclusão do preceito imunitário nas situações em que as organizações religiosas desenvolvam atividades econômicas que resultem num tratamento desigual com outros agentes sujeitos num sistema de plena concorrência:

A alínea b não exige regulamentação. Mas o § 4º do art. 150 impõe vinculação à finalidade essencial que, no caso, é a manifestação da religiosidade, o que pressupõe elementos contábeis para tal verificação. Caso os templos desenvolvam atividades de natureza predominantemente econômica, submetem-se, no ponto, à tributação, porquanto a igualdade de tratamento tributário entre agentes econômicos constitui imperativo da livre concorrência, princípio da ordem econômica estampado no art. 170 da Constituição.

Francisco de Assis Alves (1988, p. 310-311), a seu turno, também sustenta que não há campo para a aplicação da imunidade em estudo aos rendimentos provenientes da exploração de atividades econômicas que possam causar agressão ao princípio da livre concorrência, por força do disposto nos artigos 170, inciso IV, 173, § 3º, ambos da Carta Federal:

Assim sendo, em respeito a esses princípios, nenhuma das entidades referidas no art. 150, VI, b e c, poderá ser beneficiada com a imunidade, sempre que explore atividades econômicas iguais ou semelhantes às exploradas por outras empresas, que estejam submetidas à tributação. Se qualquer dessas entidades desfrutasse de imunidade também na industrialização e comercialização de produtos, gozaria de privilégios em detrimento das demais empresas que comercializam ou industrializam produtos do mesmo gênero. Estaria aberta, assim, a possibilidade de a entidade imune dominar o mercado e eliminar a concorrência. Mesmo que cobrasse pelos seus produtos preços iguais aos das concorrentes, mesmo assim, como salienta Ives Gandra Martins, obteria lucros arbitrários, na medida em que estaria livre de impostos.

Aloisio Cristovam dos Santos Junior (2010), em primoroso artigo sobre a imunidade dos templos de qualquer culto, expõe que a interpretação do preceito

constitucional que cria a imunidade religiosa conduz a uma conclusão de que o constituinte buscou nitidamente favorecer a prática religiosa coletiva, a partir de um modelo de laicidade simpático ao fenômeno religioso, e não apenas garantir que o poder público criasse embaraço à atividade religiosa. E como tal, a Constituição ampliou o sentido da expressão “templo” para com ela identificar “o conjunto organizado de recursos patrimoniais, rendas e serviços utilizados para a realização da finalidade essencial das entidades religiosas.”

Santos Junior alerta que o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, nos termos do § 4º do art. 150 da CF, compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, e que a utilização da palavra somente deixa claro a intenção do constituinte em beneficiar com a vedação constitucional ao poder de tributar apenas as atividades desenvolvidas pelas entidades religiosas que se inserissem nas suas finalidades essenciais. Assim, como as entidades religiosas exercem atividades que eventualmente se desviam de sua função religiosa é necessário distinguir as que se ajustam ou não a suas finalidades essenciais.

Nesse passo, Santos Junior (pp. 159-160) ressalva que apesar de o culto ser a atividade central das organizações religiosas, não se pode perder de vista “que há diversas outras funções que também se inserem na sua finalidade essencial, entre as quais a integração social, o doutrinamento ético e o proselitismo.” Por outro lado destaca que as finalidades essenciais da entidade religiosa, em princípio, não se efetuam por meio de “atividade comercial, industrial ou qualquer outra que vise a obtenção de lucro para seus empreendedores, nem a atividade político-partidária”.

Com isso, ressalta Santos Junior (pp. 160-161), que a referência do texto constitucional às finalidades essenciais constitui verdadeiro aliado para evitar que o benefício constitucional seja utilizado para autorizar abusos praticados por líderes espirituais que queiram utilizar a atividade religiosa “como instrumento de enriquecimento pessoal conduzindo-a à prática de atividades economicamente lucrativas em concorrência desleal com as empresas comerciais”.

Por fim, Santos Junior conclui afirmando que em virtude de a proibição constitucional recair sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas,

estão fora do alcance da imunidade tributária, p.ex., os impostos sobre o consumo e sobre as operações financeiras⁶³. Por outro lado estão imunes os bens móveis e imóveis que componham o acervo da entidade religiosa e estejam ligados a sua função essencial (não só o prédio onde se realiza os atos litúrgicos, mas também a casa paroquial, o convento, a abadia, a casa pastoral, o centro de formação, etc.); as rendas procedentes da realização dos atos de culto, como missas, batismos, casamentos, e as de doações em dinheiro, dízimos etc.

Cabe ainda trazer a baila a precisa lição de Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 193) refutando a exoneração tributária nos casos de atividades empresariais, não ao fundamento de evitar a concorrência desleal, mas simplesmente porque a imunidade religiosa não tem por fim o fomento das religiões, vetado pela Carta da República no seu art. 19, inciso I:

O artigo 150, VI, b, CF imunizou os templos de qualquer culto. O fundamento da imunidade é a liberdade religiosa. Sendo o Brasil um Estado laico, não possui religião oficial, não estimula nem embaraça qualquer delas (art. 19, I, CF), mas garante a liberdade de culto (art. 5º, VI, CF).

Desse modo, Lodi Ribeiro reafirma que o artigo 150, inciso VI, alínea b, da CF, de fato, imunizou os templos de qualquer culto. No entanto, apresenta a ressalva que referida intributabilidade está associada apenas aos impostos vinculados ao templo e ao culto, e não as atividades empresariais da pessoa jurídica de cunho religioso, ainda que os lucros desta sejam aplicados no culto, uma vez que essa imunidade é baseada na liberdade religiosa, e não no fomento das religiões, vedado pelo artigo 19, inciso I, da CF; razão pela qual o Estado não pode subsidiar o crescimento das igrejas.

⁶³ Afinal, como explica o autor, a vedação constitucional ao poder de tributar configura exceção ao princípio de que todos devem participar do custeio da máquina pública e, como tal, não deve ser objeto de uma interpretação extensiva.

3.5 LIMITAÇÃO DA IMUNIDADE RELIGIOSA NA ATIVIDADE RÁDIO TELEVISIVA

A questão que agora se impõe é saber se o alcance da exoneração constitucional discutida neste trabalho se aplica ou não as atividades de radiodifusão⁶⁴ comercial⁶⁵ desenvolvidas por entidades religiosas em redes de rádio e de televisão do mesmo grupo religioso ou por meio do aluguel de horário na grade de programação de outras redes.

De fato, nos dias atuais, é cada vez mais comum a transmissão de programas das entidades religiosas em redes de rádio e de televisão do mesmo grupo dessas entidades⁶⁶ ou de mesma linha de pensamento, como p.ex., a Rede Vida e a Rede Canção Nova (Igreja Católica), a Rede Record (Igreja Universal do Reino de Deus), a Rede Gênesis (Sara Nossa Terra), a Rede Gospel (Igreja Renascer) etc., ou, ainda, em que entidades religiosas como a Igreja Internacional da Graça de Deus, a Assembleia de Deus (TV Assembleia), a Igreja Mundial (TV Igreja Mundial) e outras que, embora não possuam concessão para transmitir em rede própria, têm sua programação transmitida por outras redes de televisão, tais como: a Rede Bandeirante, a Rede TV, a Rede CNT, a Rede Gazeta, entre outras, que alugam horários de sua grade de programação diária para programas de natureza religiosa.

Nessas situações, a pessoa jurídica da entidade religiosa aluga horário na grade de programação da pessoa jurídica da rede de rádio ou da rede de televisão para

⁶⁴ De acordo com o Código Brasileiro de Telecomunicações (CBT), a radiodifusão é um serviço destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo a radiodifusão sonora – popularmente conhecida como rádio – e a televisão. Por sua vez, a Lei geral de telecomunicações do Brasil, Lei nº 9.472/1997, estabelece que Radiodifusão é o serviço de telecomunicações que permite a transmissão de sons (radiodifusão sonora) ou a transmissão de sons e imagens (televisão), destinados ao recebimento direto e livre pelo público.

⁶⁵ Radiodifusão comercial é o serviço destinado à geração e transmissão de sons (rádio) ou de sons e imagens (TV), em contrapartida à exploração comercial de espaços publicitários, respeitados os limites previstos em lei, sendo o serviço usufruído livre, direta e gratuitamente pelo público em geral. Exemplo: radiodifusão de sons em Frequência Modulada (FM); em Onda Média (OM); em Onda Tropical (OT); em Onda Curta (OC); e o serviço de radiodifusão de sons e imagens (TV), inclusive com tecnologia digital (TVD). A radiodifusão comercial é concessão estatal outorgada mediante concorrência, disciplinada pela Lei nº 8.666/93 e regulada pelo Decreto nº 52.795/63, com a redação dada pelo Decreto nº 7.670/2012.

⁶⁶ Nesse caso, a pessoa jurídica da entidade religiosa é diversa da pessoa jurídica da rede de televisão. É a mesma coisa que acontece com várias pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, como, p.ex.: a pessoa jurídica TIM Sudeste é diferente da pessoa jurídica da TIM Nordeste, e ambas são pessoas jurídicas diversas da TIM Centro Oeste, apesar de todas serem de um mesmo grupo econômico TIM.

transmitir seus programas religiosos, como, p.ex., a pessoa jurídica Igreja Universal do Reino de Deus aluga horário na grade de programação da pessoa jurídica TV Record, pessoas jurídicas distintas, mas do mesmo grupo, a primeira com direito subjetivo a imunidade religiosa, a segunda não, para transmissão de seus programas de evangelização; ou ainda, a pessoa jurídica Igreja Mundial aluga horário na grade de programação da pessoa jurídica Rede Bandeirantes, neste caso, pessoas jurídicas distintas e de grupos econômicos distintos etc.

O Jornal Folha de São Paulo de 03/06/2012 apresentou reportagem que, no ano de 2011, a Igreja Internacional da Graça de Deus, de R.R. Soares, por exemplo, alugava duas horas e cinco minutos semanais na Rede Bandeirantes. Na Rede TV, o (apóstolo) Valdemiro Santiago, da Igreja Mundial do Poder de Deus, comprava cerca de dez horas e meia semanais. Na TV Gazeta, são 26 horas semanais destinadas aos cultos de igrejas. Segundo o Intervezes, a Record disse não ceder seu espaço a terceiros, mas não explica se paga pelos programas religiosos veiculados.⁶⁷

No mesmo sentido, a Agência Nacional de Cinema – Ancine, em trabalho elaborado no ano de 2010 e publicado em 06 de abril de 2011, apresenta os seguintes dados sobre a ocupação de programas religiosos e de telecompra na grade de programação das redes de televisão aberta do Brasil no ano de 2009:

Programas Religiosos e de Telecompra exibidos na TV Aberta no ano de 2009 ⁶⁸						
Emissoras	Religioso	%	Telecompra	%	Total Horas	% ⁶⁹
CNT	3587:45:00	30,8	1838:00:00	27	5425:45:00	64,1
TV Gazeta	1405:00:00	12,0	3765:05:00	55,3	5170:05:00	58,8
Rede TV	2759:55:00	23,7	643:10:00	9,5	3403:05:00	38,6
Bandeirantes	1856:50:00	15,9	557:00:00	8,2	2113:50:00	28

⁶⁷ Folha de São Paulo de 03/06/2012, caderno A, p. 4.

⁶⁸ Fonte: OCA – Observatório Brasileiro do Cinema e do Audiovisual. Disponível em http://www.ancine.gov.br/oca/rel_programastv.htm.

⁶⁹ Percentual de horas que os programas religiosos e de telecompra ocupam no tempo efetivo de cada emissora. **O total de horas inclui os intervalos comerciais que contem as obras publicitárias.** O valor percentual total representa o quanto dos programas religiosos e de telecompras ocuparam no tempo efetivo de todas as emissoras monitoradas.

Record	1828:20:00	15,7	0:00:00	0,0	1828:20:00	21,5
TV Brasil	129:35:00	1,1	0:00:00	0,0	129:35:00	1,8
TV Globo	49:50:00	0,4	0:00:00	0,0	49:50:00	0,6
TV Cultura	49:00:00	0,4	0:00:00	0,0	0:00:00	0,6
SBT	0:00:00	0,0	0:00:00	0,0	0:00:00	0,0
Total	11666:15:00	100,0	6803:15:00	100,0	18469:30:00	24,1

Caso interessante ocorre quando a pessoa jurídica entidade religiosa, imune no exercício de suas atividades essenciais, aluga horário na rede de rádio ou de televisão, não imune, para explorar o horário alugado com programas de evangelização e, em algumas vezes, até mesmo a exploração econômica de comerciais no horário alugado.

Nesse diapasão, cabe indagar se o desenvolvimento de atividades por entidades religiosas, quando aluga horários nas redes de rádio e de televisão, do mesmo grupo ou não dessas entidades religiosas, para exploração do horário alugado com programas de evangelização e até mesmo a exploração econômica de comerciais estariam imunes e, no caso de estarem acobertadas pela imunidade, qual a amplitude de seu alcance.

Na doutrina pátria há manifestações divergentes de Roque Antônio Carrazza, Ricardo Lobo Torres, Yoshiaki Ichihara e Ricardo Lodi Ribeiro.

O primeiro admite a imunização das atividades rádio televisivas quando a religião é foco do exercício da evangelização. Os outros três não.

De efeito, Roque Antônio Carrazza (2012, p. 791) entende que estão abrangidos pela imunidade religiosa os serviços de comunicação radiofônicas e televisivas se realizados com o propósito de evangelização.

Noutro giro, na linha preconizada pela CF/88, que expressamente veda a incidência fiscal sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos templos de qualquer culto relacionados com suas atividades essenciais (art. 150, § 4º), e sendo as finalidades essenciais dos templos a prática do culto, a formação de padres, ministros e pastores, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes, Ricardo Lobo Torres (1999) exclui da exoneração constitucional os bens e as

rendas utilizados com finalidades econômicas ou comerciais e, por serem desvinculados de suas finalidades religiosas, os serviços de comunicação radiofônica ou televisiva.

No mesmo sentido a lição de Yoshiaki Ichihara (2000) assenta ser questão de grande atualidade à situação em que instituições religiosas adquirem e controlam emissoras de rádio, televisão, as quais, por serem áreas desvinculadas dos templos de qualquer culto e de suas finalidades essenciais, estão excluídas da imunidade.

Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 194) também concorda que a imunidade tributária não alcança as atividades radio televisivas: “(...) não há imunidade em relação a rádios e televisões destinadas à difusão das ideias das igrejas.”

Ora, aqui se tem em questão três pontos. O primeiro ponto está relacionado ao aluguel de horário no quadro de programação das redes de rádio e televisão para exploração por conta das entidades religiosas. Neste caso, parece claro que o está protegido pela imunidade tributária são o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas. E nesse âmbito não parece ser finalidade essencial das entidades religiosas os rendimentos decorrentes de exploração econômica de comerciais, mesmo que intercalados durante a transmissão de programas de evangelização.

O segundo ponto que chama atenção está relacionado com a possibilidade ou não da pessoa jurídica rede de rádio e de televisão alugar horário, na sua grade de programação, para ser explorado por outra pessoa jurídica diversa da concessionária, no caso deste estudo a entidade religiosa.

Como vimos, a Constituição Federal estabelece que a radiodifusão no Brasil é considerado serviço público⁷⁰. As emissoras (privadas ou públicas), portanto, não são proprietárias dos serviços de transmissão, mas sim concessionárias por prazo determinado da prestação desse serviço, obtido por meio de licitação.

Nesse passo, quando as emissoras “alugam” horários, na sua grade de programação, para ser explorado por outras pessoas jurídicas, distintas da concessionária, elas estão praticando uma espécie de subconcessão que, embora não

⁷⁰ Art. 21. Compete à União:

XII – explorar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

seja proibida na legislação de regência (Lei nº 8.987/95), requer para isso que a subconcessão tenha sido prevista no contrato de concessão, uma vez que a outorga de subconcessão será sempre precedida pela licitação na modalidade concorrência.⁷¹

A terceira questão que vem a lume diz respeito a vantagem pecuniária obtida pela rede de rádio e de televisão com o aluguel do horário na sua grade de programação. Ou seja, se a renda obtida pela rede de rádio e de televisão, na transmissão de programas religiosos, estaria, por essa razão, imune ou não. Nesse caso parece não haver dúvida de que o que é imune não é o programa religioso em si, mas sim, a transmissão do programa religioso como finalidade essencial da entidade religiosa, razão pela qual a concessionária rede de rádio ou televisão, mesmo que pertencente a grupo de natureza religiosa, não está imune ao pagamento do imposto devido pela receita recebida. Caso contrário, a desoneração tributária das redes de rádio e de televisão pela transmissão de programas de natureza religiosa poderia estimular outras redes a também se utilizarem do mesmo expediente como forma de enfrentar eventual concorrência desleal e isso representa uma indireta subvenção das religiões, o que é vedado por nossa Carta Constitucional.

Isso não quer dizer que devemos proibir a evangelização por meio de redes de rádio e de televisão. Afinal, em pleno século XXI com as atividades de comunicação se incrementando pela utilização da internet, do twitter, das redes sociais etc., é legítimo que as entidades religiosas utilizem, sim, todos esses meios, inclusive a radiodifusão, como forma de garantir uma efetiva evangelização coletiva de sua religião.

De efeito, nunca é por demais lembrar as palavras de Aloisio Cristovam dos Santos Junior (2010) quanto alerta que a melhor interpretação do preceito constitucional que dispõe sobre a imunidade religiosa seria aquela que conduza a um favorecimento da prática religiosa coletiva, a partir de um modelo constitucional de laicidade simpático ao fenômeno religioso.

⁷¹ Art. 26. **É admitida a subconcessão, nos termos previstos no contrato de concessão, desde que expressamente autorizada pelo poder concedente.**

§ 1º **A outorga de subconcessão será sempre precedida de concorrência.**

§ 2º O subconcessionário se sub-rogará todos os direitos e obrigações da subconcedente dentro dos limites da subconcessão. (grifei)

3.6 NOSSO ENTENDIMENTO

A imunidade religiosa⁷², como já dito, é suportada na garantia dos direitos fundamentais ligados às liberdades de consciência e de crença⁷³. Nesse diapasão, uma conclusão açodada poderia levar ao entendimento que a interpretação do alcance da imunidade religiosa requereria a mera integração do disposto no art. 150, inciso VI, alínea b, e seu § 4º, com o art. 5º, inciso VI, todos da Carta da República.

Não obstante, nunca é por demais lembrar que a Carta Constitucional, no seu art. 19, inciso I, afirma o caráter laico do Estado brasileiro⁷⁴ e, por conseguinte, estabelece uma vedação expressa a qualquer tipo de subvenção a “cultos religiosos ou igrejas”.⁷⁵

Ademais, a CF/88, no título pertinente à ordem econômica e financeira, prestigia princípio que informa a livre iniciativa e veda a concorrência desleal⁷⁶. Nesse passo, ressalta-se que referido princípio poderia vir a ser abalado nas situações em que as religiões exerçam, mesmo que no interesse de divulgação da fé ou de sua própria manutenção, atividades típicas da iniciativa privada, podendo, em face da imunidade concedida, vir a afetar de forma desleal a concorrência que a Carta Fundamental também pretende proteger.

⁷² 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.

⁷³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

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

⁷⁴ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

⁷⁵ Aqui mais uma vez a redação da Constituição Federal confunde culto com religião.

⁷⁶ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Nesse diapasão, para se investigar o real alcance da imunidade religiosa, faz-se necessário conjugar o princípio da liberdade de consciência e crença com a imunidade religiosa; sem, contudo, deixar de levar em consideração também o postulado que afirma o caráter laico do Estado brasileiro, que proíbe qualquer espécie de subvenção às religiões, bem como o princípio que veda a concorrência desleal.

Nesse passo, cabe aqui um parêntese sobre a interpretação constitucional e a linha a ser adotada na conjugação dos princípios supracitados.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que hermenêutica e interpretação, apesar de muitas vezes usadas para significar a mesma coisa, são institutos diversos.

De fato, a hermenêutica jurídica, conforme ensina Luiz Roberto Barroso (2009, p. 107), é o domínio teórico, cujo objeto é a formulação, o estudo e a sistematização dos princípios e das regras de interpretação do direito. Já a interpretação é a atividade prática de revelar o conteúdo, o significado e o alcance de uma norma, e tem por finalidade fazê-la incidir em um caso concreto.

Ou, ainda, na lição de Carlos Maximiliano (1998, p. 1), a hermenêutica jurídica é o estudo da sistematização dos processos aplicáveis para determinação do sentido e alcance das expressões do direito; enquanto a interpretação é a concretização do sentido das normas. Uma não se confunde com a outra. A interpretação é a aplicação da hermenêutica. A hermenêutica descobre e fixa os princípios que regem a interpretação. Em síntese, a hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar.

E a interpretação, como assinala Hans Kelsen (2001, p. 37), é o processo intelectual que serve para averiguar o conteúdo de uma disposição jurídica.

Num estudo da teoria do ordenamento jurídico, como o proposto por Kelsen, onde as regras mais simples encontram fundamento em normas mais complexas que lhe são imediatamente superiores, e assim, sucessivamente, até o topo da pirâmide desse ordenamento, que encontra fundamento na constituição (direito positivo) e o sistema como um todo na norma fundamental (direito natural), tem-se que a Carta Magna é o ponto de partida para qualquer interpretação.

De efeito, Kelsen (2001, p. 23), em sua Teoria Pura do Direito, assenta o seguinte:

[...]a **validade das normas** – ou seja, sua existência específica no mundo do dever ser – **requer uma fundamentação. Para isso serve a teoria da norma fundamental. Ela pode ser explicada da seguinte maneira: numa consideração intra-sistemática, pode-se atribuir a cada norma jurídica válida outra norma que fundamenta sua validade** – a validade da sentença judicial, a autorização do juiz, por meio da lei, a validade da lei, a autorização do Parlamento, através da Constituição, a autorização que se outorga a uma assembleia (ou conselho) constituinte, para promulgar uma Constituição. **Essa interação contínua de relações de validade atinge, entretanto, um limite.** Este reside onde, sem autorização jurídica, uma pessoa ou um grupo de pessoas “toma o poder” – de maneira típica, como através de uma revolução ou um golpe de Estado – e convoca, por exemplo, um conselho ou assembleia constituinte. Se se pretende interpretar, como sistema válido de normas, um sistema de ordens, que se tornou efetivo, ter-se-á de supor, então, que **o primeiro ato – puramente fático – se apoia numa autorização. Essa suposição é a norma fundamental.**

Assim, na teoria do ordenamento jurídico, num sistema de direito positivo, como o que se está a estudar, o ponto de partida para qualquer interpretação há de ser sempre a Constituição que rege referido ordenamento.

E isso foi muito bem observado por Luiz Roberto Barroso (2009, p. 155) quando afirma que o ponto de partida do intérprete há de ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus afins.

E prossegue Barroso afirmando que apesar de a interpretação constitucional se servir de princípios próprios, apresenta especificidades e complexidades que lhe são inerentes, não se afasta da interpretação geral do direito, de cuja natureza e características, a interpretação constitucional também utiliza.

Ora, é do conhecimento comum que os métodos clássicos de interpretação remontam a Savigny, que distinguiu os métodos em gramatical, sistemático e histórico. Posteriormente foi acrescentada a essas três, a interpretação teleológica, como uma quarta perspectiva.

Neste estudo, todavia, não cabe discernir sobre os métodos clássicos da interpretação, mas sim das particularidades da interpretação constitucional tendo em vista o aparente conflito que sobressai com a conjugação de um lado do princípio da

liberdade de consciência e crença com a imunidade religiosa e de outro do postulado que afirma o caráter laico do Estado brasileiro com a vedação à concorrência desleal.

Na interpretação constitucional, conforme salienta Celso Bastos (2002, p.105-106), não se desprezam os métodos clássicos da interpretação jurídica em geral, mas se deve atentar a particularidades que justifiquem um tratamento diferenciado, num estudo autônomo dos demais métodos interpretativos presentes no sistema jurídico.

Por outro lado, Carlos Ayres Britto (2003, p. 147) assevera que tudo na Constituição é singular a exigir metódicos instrumentos de análise também singulares.

Nesse diapasão, destacam-se os princípios da supremacia da constituição, da interpretação conforme, da razoabilidade e da proporcionalidade, da efetividade e da unidade da constituição, entre outros, com aplicação obrigatória na interpretação constitucional.

Dentre esses princípios, tem relevo especial o princípio da unidade da Constituição. É que a despeito da pluralidade de domínios que abrange a ordem constitucional, está constitui uma unidade.

Ora, o princípio da unidade decorre da interpretação sistemática e impõe ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas constitucionais.

De fato, o fim precípua do princípio da unidade é procurar determinar o equilíbrio diante das discrepâncias que possam surgir na aplicação das normas constitucionais, cuidando de administrar eventuais superposições.

Não é por outra razão que Gomes Canotilho (2003, p. 1223) destaca a relevância do princípio da unidade da Constituição como princípio interpretativo a evitar contradições, obrigando o intérprete a “considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais” que se quer concretizar.

Assim, concluindo com Barroso (2009, p. 204), temos que o intérprete da Constituição deve buscar a conciliação possível entre proposições aparentemente antagônicas, cuidando, todavia, de jamais anular integralmente uma em favor da outra. Afinal o papel do princípio da unidade é o reconhecer as contradições e tensões que

existem entre normas constitucionais, delimitando a força e o alcance de cada uma delas.

Ora, se por um lado a imunidade religiosa tem assento no princípio assegurado da liberdade de crença e consciência e noutro lado a Carta da República afirma o caráter laico do Estado brasileiro, que veda qualquer tipo de subvenção a cultos religiosos ou igrejas, coexistindo, e em harmonia com o princípio que prestigia a livre iniciativa, mas proíbe a concorrência desleal, parece razoável o entendimento que o desenvolvimento de atividades econômicas por entidades religiosas que possam a vir afetar a concorrência com as demais entidades privadas não estariam amparados pela exoneração tributária.

Mais especificamente sobre a interpretação religiosa, cabe aqui lembrar a precisa lição de Ricardo Lobo Torres quando afirma que a imunidade religiosa tem dois aspectos perfeitamente diferenciados: um primeiro referente ao templo como objeto de relações jurídicas, cuja interpretação deve ser a mais ampla possível, para se evitar qualquer prejuízo à religião das minorias. Por outro lado, na questão concernente à extensão da imunidade, esse mestre alerta que o problema merece solução diferente, impondo-se uma interpretação que se afirme aos limites da possibilidade expressiva da nova fórmula constitucional referente às “finalidades essenciais” dos templos. Assim, o patrimônio, a renda e os serviços que não forem essencialmente ligados à finalidade religiosa não devem ser considerados imunes.

Concluimos, pois, com a antiga, mas ainda atual advertência de Pontes Miranda (1970, p. 425) “[...] não criemos com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vês de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco”.

Ora, em consonância com o princípio da unidade da constituição e harmonizando os quatro postulados ou princípios supracitados, não há como se interpretar o alcance da imunidade tributária sem levar em consideração a laicidade do Estado brasileiro nem, no caso do desenvolvimento de atividades econômicas, o princípio que veda a concorrência desleal, principalmente quando se verifica nos dias atuais um crescimento de atividades religiosas nas redes de rádio e televisão, que encerra atividade tipicamente econômica de prestação de serviços de comunicação.

Dessa forma, parece claro que a Constituição da República mitiga a exoneração constitucional, como garantia dos direito de liberdade de crença e consciência, no caso do desenvolvimento de atividades econômicas que as entidades imunes venham a exercer.

É, pois, com esse enfoque que será feito a seguir a análise crítica da jurisprudência da Excelsa Corte a seguir.

3.7 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA RELATIVA A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, por seu pleno⁷⁷, no julgamento do RE 325.822/SP⁷⁸ – no qual se discutia se a imunidade religiosa abrangia todos os bens móveis da Mitra Diocesana de Jales, inclusive lotes vagos e prédios comerciais dados em locação, ou se estava restrita apenas aos prédios destinados ao culto – consagrou entendimento no sentido de que os imóveis pertencentes à entidade religiosa, ainda quando alugados, estão alcançados pela imunidade religiosa se os rendimentos obtidos com a locação forem destinados às finalidades essenciais dessas entidades.

A partir de então, esse entendimento firmado pela Excelsa Corte passou a ser reproduzido em outros julgados, como se pode verificar nos AI AG. REG. 651.138/RJ⁷⁹, AG. REG. AI 690.712/RJ⁸⁰ e ARE 658.080 AgR/SP⁸¹.

Até o julgamento do RE 325.822/SP, entretanto, em análise trazida por Fabrício da Soller (2004, p. 109-140), a imunidade conferida aos templos de qualquer culto

⁷⁷ Tribunal Pleno: Ministros Ilmar Galvão (relator original), Gilmar Mendes (relator para o acórdão), Ellen Gracie, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Carlos Velloso, Sepúlveda Pertence, Moreira Alves, Marcos Aurélio (Presidente). Ausentes os Ministros Celso de Melo e Sidney Sanches.

⁷⁸ Relator: Ministro ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Ministro GILMAR MENDES, Julgamento: 18/12/2002, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ 14-05-2004, PP-00033 - EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

⁷⁹ Relator: Ministro EROS GRAU, Julgamento: 26/06/2007, Órgão Julgador: Segunda Turma.

⁸⁰ Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Julgamento: 23/06/2009, Órgão Julgador: Primeira Turma.

⁸¹ Relator: Ministro LUIZ FUX, Julgamento: 13/12/2011, Órgão Julgador: Primeira Turma.

(CF/88, art. 150, VI, “b”) era limitada, restrita, eximindo de tributação apenas o templo propriamente dito, nos termos definidos no julgamento do RE 21.826/DF⁸².

De fato, naquela oportunidade, em situação parecida, mas menos abrangente que a discutida no RE 325.822/SP, a primeira turma⁸³ do Supremo Tribunal Federal, em voto conduzido pelo então Ministro Ribeiro da Costa, assentou no RE 21.826/DF o entendimento que a imunidade religiosa era limitada, restrita apenas ao edifício do templo:

A imunidade estatuída no art. 31, n.5, letra b, da Constituição, em favor da recorrente, **é limitada, restrita**, sendo vedada à entidade tributante, lançar imposto sobre templos de qualquer culto, aos bens imóveis pertencentes à Irmandade da Glória, ora recorrente, não se estende a isenção em apreço, pois a eles não se refere, expressamente, **a preceituação constitucional**. Essa **é restrita**, inampliável, **eximindo da tributação apenas os templos**. Não, assim, **a todos os bens imóveis da Irmandade**. **Se esta os possui, deve pagar os respectivos tributos que apenas não incidem sobre o templo, a saber a Igreja, o seu edifício, e dependências**. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo. (grifos nosso).

É bem verdade que referida decisão se deu sob a égide da Carta Constitucional de 1946, mas a análise do precedente deu-se em razão de texto⁸⁴ que reproduzia a mesma redação da atual alínea b, inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Ressalte-se que antes mesmo do julgamento do RE 325.822/SP, o STF, já havia ampliado o alcance da imunidade das entidades do § 4º do art. 150 da CF, relativo ao patrimônio, às rendas e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais no julgamento do RE 237.718/SP⁸⁵, sendo esse julgado, entretanto, restrito

⁸² Relator: Ministro RIBEIRO DA COSTA, Julgamento: 02/07/1953, Órgão Julgador: Primeira Turma do STF, Publicação: DJ 31-12-1953, PP – 16099 - EMENT VOL-00158-01 PP - 0035.

⁸³ Ministros Ribeiro da Costa (Relator), Nelson Hungria, Mário Guimarães, Luiz Galloti e Barros Barreto (Presidente).

⁸⁴ Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: V - lançar impostos sobre: b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

⁸⁵ Julgamento: 29/03/2001, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ 06-09-2001, PP-00021; EMENT VOL-02042-03, PP-00515. Tribunal Pleno: Ministros Sepúlveda Pertence (relator), Néri da

apenas às entidades de assistência social, cuja imunidade tem previsão na alínea “c”, do inciso IV do art. 150 da Carta Fundamental.

Naquele julgamento, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, com base na doutrina de Aliomar Baleeiro e Sacha Calmon, realçou em seu voto que havia diferença entre a imunidade dos templos de qualquer culto e a imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos, para justificar que o alcance da imunidade dessas últimas fosse mais amplo que o alcance da imunidade daquelas.⁸⁶

Assim, desde o julgamento do RE 21.826/DF, não se tinha notícia de entendimento em contrário, ao alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, na jurisprudência do Excelso STF até o julgamento do RE 325.822/SP, que reviu o entendimento anterior.

De efeito, no RE 325.822/SP, a Mitra Diocesana de Jales insurgiu-se contra a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que restringira a imunidade dos templos de qualquer culto aos imóveis em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem aos fiéis, excluindo, assim, os imóveis alugados dessa entidade religiosa.

O relator Ministro Ilmar Galvão, cujo voto, ao final, restou vencido, fixou a divergência nos seguintes termos:

Trata-se de recurso extraordinário interposto, na forma da letra a do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu não ser extensiva a todos os bens da Mitra Diocesana de Jales

Silveira, Sydney Sanches, Celso de Mello, Maurício Correa, Nelson Jobim, Ellen Gracie, Carlos Velloso (Presidente). Ausentes os Ministros Ilmar Galvão, Marco Aurélio e Moreira Alves.

⁸⁶ De seu turno, Sacha Calmon – ao distinguir com acuidade a questão dos templos – aos quais, como já o fizera Baleeiro – nega a imunidade das propriedades não afetadas ao culto – da situação das instituições educacionais ou de assistência social – aclara definitivamente a inspiração da imunidade do patrimônio imobiliários das últimas, sempre que a renda extraída de sua exploração econômica se destine à destinação de seus fins altruísticos.

O grande Baleeiro (Limitações, cit., p. 312) – já assinalara que “não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia etc. O governo não se alia nem subvenciona cultos (...), porque, em sua neutralidade, respeitando as minorias, não pode ter preferência, mas não as embaraça ...”.

Perfeito, na medida em que a imunidade dos templos visa apenas a assegurar e não obstacular a liberdade de culto: não é nem pode ser subsídio ou incentivo às manifestações religiosas.

Diferente é a inspiração das instituições filantrópicas de educação ou assistência social, onde a imunidade não é apenas a garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado.

(Diocese e Paróquias) a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra b, e § 4º da Constituição Federal, limitado o benefício, na esfera municipal, aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins.

Alegam as recorrentes ofensa ao mencionado dispositivo constitucional, visto que, exercendo subsidiariamente funções do Estado, todos os bens, relacionados à fl. 23, são utilizados em suas finalidades institucionais, tais como “centros pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração e administração, residências de padres e religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja”, sendo que “alguns poucos imóveis estão alugados para arrecadar fundos para ajudar a garantir a sustentação da sua missão”, razões pelas quais a imunidade relativa ao IPTU deve abranger todos os seus imóveis e não apenas os prédios destinados à celebração dos cultos religiosos.

Em seguida, o Min. Ilmar Galvão assentou que a decisão recorrida estava em consonância com a doutrina de Hely Lopes Meirelles, Sacha Calmon Navarro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro.

Ademais, sustentou em seu voto que a interpretação ampliativa que o STF vinha dando à imunidade sob o pálio da letra c não socorria à recorrente porque “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação” não se identificava com o conceito de templo.

Por fim, por não se confundirem as situações específicas das alíneas b e c, do art. 150, VI, da CF, e uma vez que o pré-questionamento do recurso extraordinário se dera com base na letra b, não conheceu do recurso.

Acompanharam o voto do relator originário os Ministros Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

Em sentido contrário, iniciou a divergência, ao final vencedora, o Ministro Gilmar Mendes, consignado relator para o acórdão.

No voto divergente, o Min. Gilmar Mendes fixou que a questão discutida dizia respeito a “imunidade tributária de templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal.”

Em seguida, explicou que desenvolveria seu voto com o raciocínio já apresentado pelo Min. Moreira Alves nos debates iniciais, quando este sustentara que § 4º do art. 150 da Constituição Federal quis fazer equiparação entre as letras “b” e “c”,

para que a letra b também abarcasse a expressão “patrimônio, renda ou serviços” existente na letra “c”, mas não na letra “b”.

Fundamentou seu voto divergente na doutrina de Ives Gandra, Aliomar Baleeiro e Roque Antônio Carrazza para afastar a aplicação de uma interpretação restritiva ao comando constitucional em discussão, bem como para estabelecer que a imunidade religiosa alcançava as rendas dessas entidades relacionadas com suas finalidades essenciais.

Nesse passo, o Min. Gilmar Mendes ressaltou que a leitura do texto constitucional, na linha preconizada pelo Min. Moreira Alves, com o dispositivo do art. 150, VI, “b”, lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição, conduz ao entendimento no qual onde se lê na letra “b”, que se refere apenas imunidade dos “templos de qualquer culto”, fosse lido o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação do § 4º entre as letras “b” e “c”.

Com as razões acima expostas, o relator que iniciou a divergência, dando provimento ao recurso extraordinário.

Acompanharam a divergência os Ministros Nelson Jobim, Maurício Correa, Moreira Alves e Marco Aurélio.

O resultado de 5 x 4 em favor da divergência, poderia ser, ao contrário, 6 x 5, uma vez que dois ministros não participaram da sessão plenária. De qualquer forma, o resultado, longe de consolidar uma posição pacificada do STF, na realidade, demonstrou a divisão do Excelso sobre o tema, o que, como já dissemos, é um reflexo da divisão que também se verifica na doutrina pátria.

Ora, no caso supramencionado, que firmou a atual jurisprudência do STF em relação ao alcance da imunidade religiosa, parece não haver dúvida que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da CF alcança o patrimônio, a renda e os serviços dos templos de qualquer culto. Todavia, isso não se dá por uma equiparação das alíneas “b” e “c”, como entendeu o voto divergente, que prevaleceu ao final, mas sim porque dito de forma clara no § 4º do art. 150, da Carta Constitucional que restringe a imunidade do art. 150, VI, “b”, da CF ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as atividades essenciais da religião (§ 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).

A questão que se deveria perquirir é se a atividade de aluguel de imóveis, digo imóveis e não 1 (um) imóvel, é atividade essencial dos templos de qualquer culto. E ainda, se a atividade de aluguel de imóveis, não seria atividade comercial que poderia ser desenvolvida por qualquer empresa privada, e seu exercício por entidade imune não caracterizaria concorrência desleal com violação ao disposto no art. 174, § 4º da Carta da República.

Esse questionamento ganha relevo uma vez que a doutrina desenvolvida por Ives Gandra ressalva da imunidade preconizada justamente as situações em que a imunidade pode ensejar uma situação de concorrência desleal e essa doutrina foi utilizada como uma das razões de decidir do voto divergente.

De fato, escrevendo sobre a realização de atividades econômicas por entidades protegidas pela imunidade religiosa, Ives Gandra (1990, p. 203-206) assenta que, nesses casos, a melhor exegese do § 4º do art. 150 deve ser feita em conjunto com o § 4º do art. 173, todos da Constituição da República, com o intuito claro do legislador constituinte em evitar concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas, impõe que tais atividades não estariam ao abrigo do preceito imunitório, conforme se pode depreender da leitura do seguinte excerto extraído de seu comentário à Constituição do Brasil:

Parece-me que o § 4º elimina as dúvidas sobre as atividades econômicas de entidades imunes, que gozam de tal benefício sempre que seus concorrentes estejam sujeitos à imposição tributária.

O parágrafo anterior cuidava das mesmas restrições em relação à iniciativa econômica pública no concernente à exploração de atividades remuneradas por preço público ou privado.

A exceção que não beneficia o Estado, à nitidez, teria que ser estendida à iniciativa privada, a fim de que a concorrência desleal não se criasse.

A redação, todavia, mantém reticências indesejáveis.

De rigor, qualquer das entidades imunes que explore variado tipo de atividade econômica, apenas o faz objetivando obter recursos para suas atividades essenciais.

O discurso do parágrafo anterior é mais incisivo, contundente e jurídico. O regime jurídico do serviço prestado é aquele que oferta ou não imunidade à entidade beneficente. A preocupação de não permitir concorrência desleal ou privilégios na exploração das atividades econômicas levou o constituinte a veicular um discurso mais claro e mais preciso no concernente aos próprios poderes tributantes ou sua administração autárquica e empresarial.

O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, **considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.**

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

Ora, **o Texto Constitucional atual objetivou eliminar, na minha opinião, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.** (grifos nossos)

Ora, a doutrina de Ives Gandra⁸⁷, ao contrário de corroborar, parece infirmar a interpretação dada pelo voto divergente, que, ao final, prevaleceu como vencedor.

Nesse passo, a decisão do Supremo Tribunal Federal, afirmando a imunidade tributária sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas⁸⁸, na situação em que a atividade (como, p. ex., o aluguel de imóveis) possa ser desenvolvida por empresas privadas não abrangidas pela

⁸⁷ À evidência, os rendimentos de atividades sujeitas ao princípio da livre concorrência não podem ser alcançados pela desoneração sob risco de criar privilégio inadmissível no direito econômico constitucional e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência. (1998, p. 46-47).

⁸⁸ EMENTA: 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.

imunidade, o que, a princípio, caracteriza concorrência desleal e é proibida pela atual Carta Republicana no seu art. 174, § 4º, ganha relevo nos dias atuais pela utilização cada vez maior de atividades religiosas em programas de redes de rádio e televisão.

E aqui, chama atenção o precioso alerta de Helenilson Cunha Pontes, no sentido da necessária manifestação do Excelso sobre quais seriam as finalidades essenciais das entidades religiosas passíveis da exoneração constitucional:

Se, como decidiu o STF, para efeito de imunidade tributária, o que importa é a compatibilidade entre a finalidade da entidade e a destinação conferida aos seus bens ou rendas, **certamente aquela Corte será chamada a decidir qual, afinal, é a finalidade das entidades religiosas e se a renda dos cultos, imunes à tributação, em princípio, assim permanecem quando servem à criação e manutenção de impérios de comunicação.** (grifei)

De efeito, a decisão Pretoriana, indiretamente (uma vez que a questão discutida tratava do aluguel de imóveis), pode vir a resultar numa ampliação imensurável do alcance da imunidade, permitindo, inclusive, que o lucro obtido por meio da exploração de atividade comercial na transmissão de atividades religiosas por meio de rádio e televisão seja imune se revertido para o atendimento das finalidades essenciais da entidade religiosa.

Ora, e isso, como vimos, parece impor maus-tratos ao art. 170, inciso IV⁸⁹, ao art. 173, § 4º⁹⁰, e ao art. 19, I, conjugado com o art. 2º, todos da Carta da República⁹¹, com exploração comercial associada a transmissão de programas religiosos.

⁸⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

⁹⁰ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

⁹¹ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

De qualquer forma, quanto o Excelso Tribunal decide em última instância, acaba prevalecendo a decisão já que o direito vigente *hic et nunc*⁹² é aquilo que o Supremo Tribunal disser que é quando não couber mais recurso.

⁹² Aqui e agora; imediatamente; sem demora.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Encerramos este estudo com uma síntese do que foi apresentado, uma vez que, em mais de uma oportunidade, deixamos clara nossa posição no sentido de que o alcance da imunidade religiosa encontra limites quando o patrimônio, as rendas ou serviços dessas entidades forem instrumento do desenvolvimento de atividades econômicas que, mesmo relacionadas às suas finalidades essenciais, atentem contra a concorrência leal, ou ainda quando o desenvolvimento de suas atividades, mesmo que indiretamente, põe em xeque a laicidade, mesmo que favorável, do Estado brasileiro, que veda a subvenção de quaisquer religiões.

Nesse diapasão, partimos de breve retrospectiva histórica da evolução da imunidade no mundo e no Brasil. Fixamos a natureza jurídica da imunidade como um instrumento da limitação da competência Estatal para instituir tributos em relação a determinados atos, fatos e pessoas previstos expressamente na Constituição Federal com o intuito de esclarecer o equívoco, induzido por Aliomar Baleeiro, daqueles que entendem a imunidade por seus efeitos.

A seguir pontuamos a relação entre a imunidade religiosa e os direitos fundamentais como forma de concretização das garantias individuais de liberdade de crença e de culto ou, ainda, num plano coletivo, como uma garantia das minorias ante um Estado leviatã que tenda a asfixiar as diversas religiões por meio de tributação.

Em seguida partimos para fixar o alcance da imunidade dos templos de qualquer culto, prevista na Carta Republicana de 1988, num contexto de divergência doutrinária e da interpretação que vem sendo dada a essa imunidade pela Corte Constitucional brasileira. Sendo essa busca o ponto fulcral deste trabalho.

Antes disso, porém, trabalhamos os conceitos de templo e de culto, não porque expressos na Constituição Federal, mas porque imprescindíveis ao entendimento do alcance da imunidade dos “templos de qualquer culto”.

Nesse diapasão, vimos que o conceito de templo não encontra maiores divergências, podendo ser assentado, de forma simples e direta, como todo bem onde se pratica o culto, seja bem imóvel, que é a regra, ou até mesmo um bem móvel.

Por outro lado, na busca do alcance da imunidade religiosa foi necessário também enveredar pelo conceito de culto, que parece ter significado polissêmico.

Nessa investigação, vimos que culto passa a ideia de algo com início, meio e fim, sendo, p. ex., na igreja católica a missa dominical. Dessa forma, concluímos que quando a Carta da República fala em “templos de qualquer culto” parece querer dizer templos de qualquer religião, ou simplesmente religião, até porque culto não se confunde com religião.

Em seguida partimos para o estudo do alcance da imunidade religiosa, agrupando as divergências doutrinárias, todas formadas por juristas de escol, em três linhas de pensamento. A primeira, que defende uma interpretação mais restritiva, capitaneada por Pontes de Miranda. A segunda, em oposição à primeira, alinhada com a posição defendida por Aliomar Baleeiro, que propugna a aplicação de uma interpretação ampliativa do alcance dessa imunidade. E uma terceira, encabeçada por Ives Gandra, também defensora de uma interpretação ampliativa, porém, mitigada quando a imunidade religiosa constituir ameaça aos valores constitucionais que informam a livre concorrência.

Ao final concluímos, com a linha defendida por Ives Gandra, que o alcance da imunidade religiosa encontra limite quando o patrimônio, as rendas ou serviços dessas entidades forem instrumento do desenvolvimento de atividades econômicas que, mesmo relacionadas às suas finalidades essenciais, atentem contra a concorrência leal. Ademais, acrescentamos nosso entendimento no sentido de que a imunidade religiosa também encontra limite quando o desenvolvimento de suas atividades, mesmo indiretamente, ponha em xeque a laicidade do Estado brasileiro, que veda a subvenção de quaisquer religiões.

O fato é que a divergência doutrinária exposta no presente trabalho se refletiu também na atual jurisprudência do STF, firmada num julgamento que dividiu a Corte, com resultado de 5 x 4 – quando poderia ser, em sentido contrário, 6 x 5 (uma vez que dois ministros não participaram da sessão plenária) – quando a Excelsa Corte consagrou entendimento no sentido que os imóveis pertencentes à entidade religiosa, ainda quando alugados, estão alcançados pela imunidade religiosa se os rendimentos obtidos com a locação forem destinados às finalidades essenciais dessas entidades.

De qualquer forma, o resultado, longe de consolidar uma posição pacificada do STF, na realidade, demonstrou a divisão do Excelso sobre o tema, o que, como já dissemos, é um reflexo da divisão que também se verifica na doutrina pátria.

É bem verdade que a discussão travada na doutrina e o resultado do julgamento do STF tratam, em geral, de rendas decorrentes de alugueis de bens imóveis das entidades religiosas. Todavia, essa discussão ganha relevo se levarmos suas consequências para as atividades desenvolvidas por entidades religiosas em redes de rádio e de televisão do mesmo grupo religioso ou por meio do aluguel de horário na grade de programação tanto nas redes do mesmo grupo quanto em outras redes, prática cada vez mais comum nos dias de hoje, como pudemos detalhar no item relativo à limitação da imunidade religiosa na atividade rádio televisiva.

Nesse passo, levantamos três questionamentos, todos relacionados com a discussão travada neste trabalho. O primeiro relacionado com o aluguel de horário no quadro de programação das redes de rádio e televisão para exploração pelas entidades religiosas. Neste ponto deixamos claro que o está protegido pela imunidade tributária são o patrimônio, as rendas e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, nos quais não se inclui os rendimentos decorrentes de exploração econômica de comerciais, mesmo que intercalados durante a transmissão de programas de evangelização.

O segundo ponto que procuramos destacar disse respeito à possibilidade ou não da pessoa jurídica rede de rádio e de televisão alugar horário, na sua grade de programação, para ser explorado por outra pessoa jurídica diversa da concessionária, no caso deste estudo à entidade religiosa. Aqui, trouxemos à tona que a radiodifusão no Brasil é considerada serviço público. Como tal, as emissoras não são proprietárias dos serviços de transmissão, mas sim concessionárias por prazo determinado da prestação desse serviço. Sendo essa espécie de serviço público obtido por meio de licitação em que a legislação de regência, apesar de não proibir o aluguel a terceiros de horário no seu quadro de programação, espécie de subconcessão, requer previsão no contrato de concessão, uma vez que a outorga de subconcessão será sempre precedida pela licitação na modalidade concorrência. E isso não parece ser observado

quando uma empresa de radiodifusão permite que seja utilizada parte de sua programação por outra entidade, no caso as entidades religiosas.

A terceira questão que veio a lume disse respeito a vantagem pecuniária obtida pela rede de rádio e de televisão com o aluguel do horário na sua grade de programação. Ou seja, se a renda obtida pela rede de rádio e de televisão, na transmissão de programas religiosos, estaria, *de per si*, imune ou não. Nesse caso parece não haver dúvidas de que o que é imune não é o programa religioso em si, mas sim, a transmissão do programa religioso como finalidade essencial da entidade religiosa, razão pela qual a concessionária rede de rádio ou televisão, mesmo que pertencente a grupo de natureza religiosa, não estará imune ao pagamento do imposto devido pela receita recebida. O entendimento em contrário, qual seja a desoneração tributária das redes de rádio e de televisão pela transmissão de programas de natureza religiosa, poderia servir como estímulo a outras redes a também se utilizarem do mesmo expediente como forma de enfrentar eventual concorrência desleal, e parece consubstanciar uma indireta espécie de subvenção das religiões, o que é vedado por nossa Carta Constitucional.

Ora, com isso não queremos dizer que deve ser proibida a evangelização por meio de redes de rádio e de televisão. Afinal, estamos em pleno século XXI onde as atividades de comunicação, cada vez mais, se incrementam pela utilização da internet, do twitter, das redes sociais etc., Dessa forma, é legítimo que as entidades religiosas utilizem, sim, todos esses meios, inclusive a radiodifusão, como forma de garantir uma efetiva evangelização coletiva de sua religião. Aqui, nunca é por demais lembrar o alerta de Aloisio Cristovam dos Santos Junior de que a melhor interpretação do preceito constitucional que dispõe sobre a imunidade religiosa seria aquela que conduza a um favorecimento da prática religiosa coletiva, a partir de um modelo constitucional de laicidade simpático ao fenômeno religioso.

Concluimos este trabalho com a ressalva de que o forte sentimento religioso do povo brasileiro e a proliferação de igrejas no País recomendam que o tema seja pensado e discutido, sobretudo em face das possibilidades interpretativas que o dispositivo constitucional apresenta e da sua importância para a concretização do direito fundamental à liberdade religiosa na forma concebida pela Carta da República.

Afinal, como lembra Roque Antônio Carrazza, nada neste mundo foi suficientemente pensado, que não possa ser repensado e encarado sob uma perspectiva renovada.

REFERÊNCIAS

ALBANO, Wladimir Mattos. A imunidade constitucional aos templos de qualquer culto e sua interpretação nos municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo: MP Editora, ano VII, Edição 28, p. 95-115, Dezembro 2010.

ALVES, Francisco de Assis. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998. p. 268-315.

ALVES, Maria Regina Domingues. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (Org.). **Tratado das imunidades e isenções tributárias**. São Paulo: Verbatim, 2011. p. 57-78.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária. RT, 1998. p. 143-154.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16 ed. Revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998. p. 155-182.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 3 ed. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. 2 v. 1 t.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10 ed. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1999.

BONAVIDES, Paulo; PAES DE ANDRADE. **História Constitucional do Brasil**. 5 ed. Brasília: OAB Editora, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. Relação entre tributos e direitos fundamentais. In: FISHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 217-226.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 10 de Novembro de 1937**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o37.htm> .

Acesso em: 04 mar. 2012.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de Julho de 1934)**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 01 mar. 2012.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de Setembro de 1946)**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 06 mar. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 7 mar. 2012.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 8 mar. 2012.

_____. **Decreto de 11 de maio de 1821**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Legimp-E4_23.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 8 mar. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 10, de 1964**, Altera os artigos 5º, 15, 29, 141, 147 e 156 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-10-9-novembro-1964-364969-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso: 6 mar. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1965**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. 3 v.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária. RT, 1998. p. 253-267.

_____. Imunidade Tributária dos templos – a solidariedade na igreja Católica e na Constituição do Brasil. **Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT**, Belo Horizonte. Ano 1, n. 4, p. 35-56, jul/ago. 2003.

CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e isenção tributárias: pressupostos teóricos e traços diferenciais. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (Org.). **Tratado das imunidades e isenções tributárias**. São Paulo: Verbatim, 2011. p. 7-34.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, A. J. et al. História da Tributação no Brasil. In: Roberto Ferraz. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. 1 v. p. 43-101.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DE LA CALLE, (Agustin) Mottilla. **Los acuerdos entre el Estado y las confeciones religiosas en el derecho español**. Barcelona: Bosh, 1985.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 151-173.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações Atualizadoras. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Anotações atualizadoras. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais – questões pontuais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coords.). **Imunidade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 25-41.

ELWELL, Walter A. **Enciclopédia histórico-teológica da igreja cristã**. Tradução de Gordon Chown. São Paulo: Vida Nova, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FERRAZ JUNIOR. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6 ed. São Paulo, 2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3 ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 2 v.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flávia de Araujo; ROSA, Karina Perdigão. Imunidades. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Sistema tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 197-219.

GRIGORIEFF, Vladimir. **El gran libro de las religiones del mundo**. Traducción de Teresa Clavel. Barcelona: Ediciones Robinbook, 1995.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9-17.

HARADA, Kiyoshi. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária. RT, 1998. p. 450-455.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades tributárias. São Paulo: Atlas, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** (versão condensada pelo próprio autor). Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: RT, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária. RT, 1998. p. 31-51.

MARTINS, Leonardo. Liberdade religiosa e liberdade de consciência no sistema da Constituição Federal. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC**, São Paulo, Editora Fórum, ano 2, n. 5, p. 27-48, jan./mar. 2008.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 11 ed. Atualizada por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica Ltda., 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 6 ed. Coimbra: Coimbra Editores, 1997. 1 t.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. 1 v.

_____. **Compêndio de direito tributário**. 3 ed. 3 tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 2 v.

_____. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária RT, 1998. p. 105-142.

MURPHY, Walter F.; FLEMING, James E.; BARBER, Sotirios A. **American constitutional interpretation**. Second Edition. Westbury, New York: The Foundation Press, Inc., 1995.

NOGUEIRA, Roberto Warner Lima. Liberdade como idéia fundante das imunidades tributárias. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coords.). **Imunidade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 9 ed. 2 tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da constituição e os princípios fundamentais**. 3 ed. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2003.

PINTO FERREIRA, Luiz. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1992. 5 v.

PONTES, Helenilson Cunha. **Imunidade dos templos**. 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. 2 t.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010.

ROCHA, Silvio Luís Ferreira da. Da imunidade. In: Elizabeth Nazar Carrazza. (Org.). **Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999, v. 1, p. 99-140.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. **Da imunidade tributária dos templos**. Recife: Nossa Livraria, 2010.

SANTOS JUNIOR, Aloisio Cristovam dos. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal. **Revista Jurídica Tributária**, Sapucaia do Sul, ano 3, n. 8, p. 139-172, jan./mar. 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998, p. 335-362.

_____. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo, ano 16, n. 78, p. 184-197, jan.-fev./2008.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998, p. 487-550.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto – por uma revisão da posição do STF. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 109-140, Nov./dez. 2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro Aliomar de Andrade Balleiro. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/ministro/verMinistro.asp?periodo=stf&id=198>>. Acesso em: 14 ago. 2012.

_____. Jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 12 ago. 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 3 v.

UOL EDUCAÇÃO. Brasil Colônia. Documento 2. Regimento de Tomé de Souza (1948). Disponível em: <<http://educacao.uol.com.br/historia-brasil/brasil-colonia-documentos-2-regimento-de-tome-de-sousa-1548.jhtm>> . 22 fev. 2012.

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. Teoria constitucional da imunidade dos templos religiosos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coords.). **Imunidade tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 157-172.