

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO
CONDICIONADA À ESSENCIALIDADE DE SUAS ATIVIDADES: UMA BREVE
ANÁLISE DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Gabriela Medeiros

Bacharela em Direito pelo Centro Universitário da Serra Gaúcha – FSG; e-mail: gabmedeiros.gm@gmail.com

Marcio Leandro Wildner

Mestre em Direito pela Universidade de Caxias do Sul - UCS (2012). Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS (2005). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2002). Bacharel em Direito pela Universidade de Caxias do Sul - UCS (2000). Foi professor titular das disciplinas de Direito Tributário dos Cursos de Bacharelado em Direito, Ciências Contábeis e Administração do Centro Universitário da Serra Gaúcha - FSG. Foi professor convidado da disciplina de Direito Tributário do curso de Pós Graduação (Especialização) em Direito Empresarial da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Foi professor convidado da disciplinas de Direito Tributário do Curso de Pós Graduação (Especialização) em Direito Empresarial do Centro Universitário da Serra Gaúcha - FSG. Sócio e Diretor de Direito Tributário da TWL Advogados Associados.

Informações de Submissão:

Aceito em: 08/09/2019

Publicado em: 22/03/2020

Palavras-chave:

Imunidade tributária; Religião; Templos de qualquer culto.

Resumo

O presente trabalho visa a realizar um sucinto exame da questão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, instituída pela Constituição Federal brasileira de 1988, em seu artigo 150, inciso VI, alínea 'b'. O mesmo dispositivo traz, entretanto, em seu parágrafo 4º, uma ressalva a essa imunidade: aduz que a vedação à tributação dos templos de qualquer culto abrange somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais de tais entidades; o presente estudo propõe-se, então, a examinar essa exceção. Justifica-se o presente estudo pela atual expansão numérica de cultos religiosos, fazendo-nos indagar o entendimento do STF sobre a questão em epígrafe. O Estado não deveria expandir a interpretação da imunidade em foco, a fim de não se descaracterizar em sua laicidade, ao permitir, por meio de seus julgamentos, o incentivo à proliferação de cultos religiosos ou igrejas. O poder tributário do Estado deve ser visto como auxiliar à plena efetividade da liberdade religiosa, apenas, sem, contudo, fazer restrições ou expansões interpretativas para além do necessário.

1 INTRODUÇÃO

O estudo a seguir tem por escopo revisar a denominada imunidade tributária dos templos de qualquer culto, com previsão constitucional expressa no art. 150, inciso VI, alínea “b”¹, além de averiguar criticamente os entendimentos jurisprudenciais que versem sobre o tema.

Inicialmente, a fim de que se siga uma ordem lógica para o esclarecimento da matéria, deverá ser feito um exame sobre o conceito de imunidade tributária dos templos de qualquer culto na ordem jurídica brasileira, para, em momento posterior, discutir sobre o tratamento que lhe é conferido pela doutrina e jurisprudência.

O tema que o presente trabalho propõe desvelar resguarda importância, hodiernamente, pelo constante crescimento numérico das denominadas organizações religiosas, que, inclusive através das mídias sociais e televisivas, vêm influenciando a vida de milhares de espectadores. As entidades religiosas devem ser vistas como organizações com grande poder na sociedade, atraindo cada vez mais fiéis e garantindo respeito e influência nos âmbitos social, político e econômico.²

Imprescindível, portanto, que se ressalte a importância da religiosidade no âmbito do controle social, haja vista que “a “salvação” da alma do fiel não prescinde do bom comportamento e respeito para com o seu semelhante, impulsionando a consolidação do apoio as questões humanitárias, e auxiliando o Direito na manutenção da ordem social”.³

Ademais, no âmbito jurídico, ressalta-se que a referida imunidade visa a proteger o direito fundamental expresso no art. 5º, inciso VI da Constituição Federal de 1988, que assegura que: “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”.⁴

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <<https://tinyurl.com/be9lgsg>>. Acesso em: 18 set. 2018.

² DE FARIA, Juliano Almeida; DA SILVA REGO, André Lourenço. Transparência nas entidades religiosas: um estudo de caso sobre a aplicação de fatores que contribuem para a transparência financeira na paróquia senhor do Bonfim. **Revista de Teologia e Ciências da Religião da UNICAP**, v. 4, n. 1, p. 267-300, 2014, p. 278.

³ BONFIM, Thomé Rodrigues de Pontes; BARBOSA, Catharyna Dávilla Duarte. A eficácia jurídica da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista Eletrônica Direito e Conhecimento**, v. 1, n. 3, 2018, p. 172.

⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <<https://tinyurl.com/be9lgsg>>. Acesso em: 20 set. 2018.

O patrimônio das entidades religiosas, por fazerem parte do terceiro setor, que abrange as entidades sem fins lucrativos, em sua maioria advém de doações feitas por seus fiéis, que acabam se tornando a principal fonte de recursos financeiros para o pleno desenvolvimento de suas tarefas.⁵

A Constituição brasileira, ao estabelecer a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, ressaltou que a mesma tem incidência apenas sobre as atividades essenciais desempenhadas por esses entes, excluindo-se as finalidades meramente decorrentes das essenciais.⁶ Daí a necessidade de analisar o atual relacionamento que o Estado mantém com as organizações religiosas por via judicial, atentando para o advento das denominadas “igrejas-empresas”, que fazem da “marketização do sagrado”⁷ uma estratégia para fazer sucesso no mercado religioso, visando ao lucro, o que resulta em exploração financeira e proporciona “enriquecimento ilícito dos responsáveis pela gestão e comercialização dos serviços e produtos mágico-religiosos”.⁸

2 METODOLOGIA

A pesquisa se caracteriza como qualitativa, sendo elaborada, no que tange ao método procedimental, a partir de documentação indireta com levantamento bibliográfico – o que inclui livros e artigos acadêmicos, de jornais e periódicos -, além de análise da legislação positiva e jurisprudências.⁹

O método de abordagem utilizado identifica-se como dialético, justamente pelas contradições de origem doutrinária e jurisprudencial que existem sobre o tema, como se demonstrará a seguir. Confrontam-se entre si ideias, realidades e teorias, “tudo é v isto em constante mudança, pois sempre há algo que nasce e se desenvolve e algo que se desagrega e se transforma”.¹⁰

⁵ DE FARIA, Juliano Almeida; DA SILVA REGO, André Lourenço. *op. cit.*, p. 278.

⁶ DE MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 28. ed. Atlas. São Paulo: 2012, p. 925.

⁷ CAMPOS, Leonildo Silveira. **Teatro, templo e mercado**: uma análise da organização, rituais, marketing e eficácia comunicativa de um empreendimento neopentecostal - Igreja Universal do Reino de Deus. São Bernardo do Campo: Doutorado em Ciências da Religião, IMES, 1996, pp. 186-214.

⁸ MARIANO, Ricardo. Efeitos da secularização do Estado, do pluralismo e do mercado religiosos sobre as igrejas pentecostais. **Civitas-Revista de Ciências Sociais**, v. 3, n. 1, 2003, p.120.

⁹ MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**, 6. ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 62.

¹⁰ DE ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico** : elaboração de trabalhos na graduação, 10. ed., São Paulo: Atlas, 2010, p. 121.

A fim de se chegar a uma conclusão parcial quanto à problemática a ser discutida – como o poder judiciário se posiciona em relação à garantia de imunidade tributária dos templos de qualquer culto condicionada à essencialidade de suas atividades -, coadunaram-se as teses externadas pelos autores aqui referidos com textos de lei, em especial aqueles elencados na Constituição Federal.

Faz-se necessário, outrossim, associar à análise da legislação positiva os entendimentos jurisprudenciais pertinentes ao tema, em especial o Recurso Extraordinário 325.822-2, onde o Supremo Tribunal Federal declara seus fundamentos para a decisão de estender a supracitada imunidade a lotes vagos e prédios comerciais dados em locação – sem deixar de mencionar as críticas dos Ministros cujos votos foram vencidos ao voto vencedor.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 Breve análise sobre o conceito de “imunidade tributária”

Em um primeiro momento, faz-se necessário introduzir brevemente qual seria o conceito de imunidade tributária. Conforme já mencionado, o texto constitucional elenca, em seu artigo 150, inciso VI, as hipóteses de imunidade tributária - relativamente a impostos - presentes em nosso ordenamento jurídico. Para uma melhor compreensão do que se afirma, transcreve-se a seguir o artigo supracitado.

As imunidades tributárias elencadas no dispositivo alhures, normalmente são caracterizadas pela doutrina como sendo uma limitação constitucional da atividade legislativa, isto é, “um recorte de competência em relação às matérias e fatos não que podem ser objeto de tributação pelos entes federados” .¹¹ A autora Regina Helena Costa define que a imunidade tributária é a exoneração constitucional, expressa em norma impeditiva de atribuição de competência tributária ou advinda de algum princípio constitucional, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, no sentido de não se sujeitarem à tributação.¹²

Exercem, pois, função social, já que munidas de intensa carga axiológica, por resguardarem a liberdade religiosa, política, de informação, etc. Assegura-se à imunidade tributária às instituições especificadas no artigo 150, inciso VI da CF/88, pois as mesmas

¹¹ CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro (Coord.). **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 318.

¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF** , 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.

atuam - ou deveriam atuar - como auxiliares do Estado no cumprimento de direitos fundamentais, irradiando seu alcance ao maior número possível de cidadãos.¹³ Ressalta-se a lição de Ives Gandra Martins:

“A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o poder de tributar sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. [...] Na imunidade [...] há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo [...]”.¹⁴

No mesmo sentido leciona Caparroz: que as imunidades derivam todas da fonte constitucional¹⁵, do que se pode concluir que, caso a hipótese de delimitação da competência tributária dos entes políticos não estiver prevista na Constituição Federal de 1988, não poderá se caracterizar como uma imunidade.

Sendo assim, as imunidades constitucionais têm por finalidade manter a democracia, a liberdade de expressão e ação, além de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado nas suas atividades essenciais, áreas em que muitas vezes a iniciativa do Estado é insuficiente, como educação e assistência social. Reitera-se, por conseguinte, que não há o intuito de privilegiar um certo ente ou órgão, mas sim de proteger e promover valores constitucionais considerados essenciais na sociedade.¹⁶

Feitas as sumariações necessárias e considerando-se que o presente trabalho tem como foco específico a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, passa-se, no subtópico a seguir, à análise específica desta.

3.2 Da imunidade tributária dos templos de qualquer culto limitada à essencialidade de suas atividades

Previamente, necessário discorrer sobre a interpretação do significado da expressão “templo”, assunto que faz surgir discordâncias doutrinárias. Em uma interpretação restritiva, a imunidade constitucional se limitaria tão somente aos impostos que incidem sobre os imóveis nos quais se situam os templos, enquanto que, em uma interpretação expansiva, estende-se tal

¹³ *Id.* **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 106-108.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 32.

¹⁵ CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro (Coord.). *op. cit.*, p. 319.

¹⁶ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF, v. 20, 2012. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y8myd2ol>>. Acesso em: 26 out. 2018.

imunidade à Igreja, “enquanto entidade mantedora religiosa, de modo a se proteger da tributação todo o patrimônio, rendas e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais”.¹⁷ Ora, para que se chegue à análise proposta neste item, levar-se-á em consideração a segunda perspectiva.

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, com previsão constitucional no artigo 150, inciso VI, alínea ‘b’, tem por fundamento axiológico a preservação da liberdade religiosa, amplamente consagrada pela Lei Maior em seu artigo 5º, inciso VI, que prescreve que: “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”.¹⁸

É justamente pela salvaguarda desse importante princípio que se declara a não tributabilidade dessas entidades, o que prescinde da eventual ou efetiva capacidade econômica demonstrada por estas, porquanto há o “domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva”.¹⁹ Complementando, Regina Helena Costa explica que “a origem dessa norma imunizante remonta à separação entre a Igreja e o Estado consumada com a proclamação da República.”²⁰ A fim de preservar o caráter laico do Estado, preconiza-se a neutralidade do mesmo perante as entidades religiosas, assegurando-se a liberdade de culto de todas as religiões.²¹

Por falar em princípios, aliás, necessário ater-se ao fato de que quando se refere à palavra “culto”, a Constituição Federal preza que este não ofenda de forma alguma a dignidade da pessoa humana e os valores éticos e morais, pilares do nosso Estado, assunto que será mais amplamente debatido ao final.²²

Ademais, a imunidade dos templos é limitada, pelo § 4º do mesmo dispositivo que a introduz, o qual delimita que somente o patrimônio, a renda e os serviços que tenham relação com suas finalidades essenciais têm garantia de imunidade tributária. Exemplificam-se, então, templos de qualquer culto, de acordo com o que aduz Aliomar Baleeiro, como “o

¹⁷ *Idem.*

¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <<https://tinyurl.com/be9lgsg>>. Acesso em: 29 out. 2018.

¹⁹ DE OLIVEIRA, Yonne Dolácio. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. In: **Outros tributos: estudos**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992., v. 9, p. 16.

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 112.

²¹ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de, *op. cit.*, Disponível em: <<https://tinyurl.com/y8myd2ol>>. Acesso em: 26 out. 2018.

²² CAMPAGNOLO, Laís Cantiero. A proposta para o fim da imunidade tributária dos templos religiosos brasileiros: breve análise crítica. **ETIC - Encontro de iniciação científica- ISSN 21-76-8498**, v. 13, n. 13, 2017, p. 02.

edifício e suas instalações ou pertenças adequadas àquele fim” , compreendendo, por conseguinte, “o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função” .²³ Isto posto, afirma-se que o patrimônio dessas entidades abrange seus bens móveis e imóveis, desde que afetados a suas finalidades essenciais – quais sejam: “a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis”.²⁴

As finalidades essenciais da entidade religiosa representam, então:

“um elo entre o culto e o patrimônio bem como com as rendas da instituição religiosa, consubstanciando-se nas atividades que propiciam tanto a manutenção do templo como a prática do culto, tendo como fundamento de validade o princípio maior da liberdade de culto, previsto na Constituição Federal como cláusula pétreia”.

²⁵

Apesar de se enquadrarem como entidades sem fins lucrativos, conforme já mencionado, as instituições religiosas frequentemente promovem a ascensão econômica e social de seus membros, afastando-se da prática de suas atividades essenciais ²⁶ – Ricardo Mariano salienta que “a imprensa retratou o movimento de cura divina como curandeirismo, denunciou de mercantilismo e até de estelionato determinadas práticas da Igreja Universal e acusou ambos de charlatanismo”.²⁷

No próximo subitem será verificado, derradeiramente, o entendimento do Poder Judiciário brasileiro quanto aos temas de relevância no presente estudo.

3.3 Recurso extraordinário 325.822-2 e outros posicionamentos jurisprudenciais

De início, deverá ser discutido o Recurso Extraordinário 325.822-2, cujo julgamento se deu à data de 18 de dezembro de 2002, conhecido por ser o julgamento que levou à adoção de uma postura mais ampliativa quanto à interpretação da imunidade tributária aos templos de qualquer culto²⁸, cuja ementa segue abaixo transcrita:

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** , 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 311-312.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 113.

²⁵SILVA, Ricardo. **A imunidade dos templos de qualquer culto**. 2012. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y9guzekg>> . Acesso em: 02 nov. 2018.

²⁶ LÉONARD, Émile G. **O protestantismo brasileiro**. São Paulo, Aste, 1963, p. 226.

²⁷ MARIANO, Ricardo. O debate acadêmico sobre as práticas monetárias da Igreja Universal. **Trabalho apresentado no Encontro Anual da ANPOCS**, 1998.

²⁸ SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF, v. 20, 2012. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y8myd2ol>>. Acesso em: 26 out. 2018.

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 imóvel de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF deve abranger não somente os prédios destinados aos culto, mas, também o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados 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.²⁹

Ricardo Silva resume o litígio, explicando que

“a Diocese de Jales e três paróquias insurgiram-se contra acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que restringiu a imunidade dos templos de qualquer culto aos imóveis em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem aos fiéis, excluindo, todavia, da garantia constitucional, os centros pastorais ou de formação humano-religiosa, os locais de reunião e administração, as residências dos padres e religiosos encarregados dos trabalhos da igreja, bem como os imóveis alugados para arrecadar fundos para o cumprimento dos objetivos estatutários da instituição”.³⁰

Aderindo à corrente restritiva e voto vencido, Ministro Ilmar Galvão, pelo que consta do relatório, afirmou que os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação e não relacionados às finalidades do culto devem ser tributados – apesar de relatar que a Corte já reconheceu o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395) -, partindo em dissonância a outros votos que se posicionaram a fim de conferir uma interpretação mais extensiva do dispositivo em contenda.³¹ É neste sentido o entendimento do então Presidente do STF, Ministro Marco Aurélio, ao aduzir que os bens são destinados à finalidade do próprio templo, não havendo a possibilidade de afastar o instituto da imunidade; corrobora a ideia o Ministro Gilmar Mendes, ao afirmar que o dispositivo do art. 150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição”.³²

Crítica ao voto vencedor, feita por Ronaldo Lindimar José Marton, afirma que “correto o entendimento de que o § 4º deve ser ‘vetor interpretativo’ das ditas imunidades; incorreto está em entender o oposto do que está expresso no referido § 4º, e ampliar a amplitude dessas imunidades”, e que

²⁹STF, RE 325822. Relator: Min. ILMAR GALVÃO; Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT Vol-02151-02 PP-00246, p. 246. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y853w8y2>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

³⁰SILVA, Ricardo. **A imunidade dos templos de qualquer culto**. 2012. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y9guzekg>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

³¹ STF, RE 325822. Relator: Min. ILMAR GALVÃO; Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT Vol-02151-02 PP-00246, p. 246. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y853w8y2>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

³²*Ibidem*, pp. 274-275.

“os votos enfatizaram uma suposta interpretação teleológica da imunidade dos templos[...] Assim, enquanto a imunidade prevista na alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150 da Constituição, ao vedar a instituição de impostos sobre ‘templos de qualquer culto’ mira dar maior efetividade à liberdade religiosa, o disposto no § 4º do art. 150 visa dar efetividade ao princípio da isonomia tributária. No que concerne aos templos de qualquer culto, não se pode aplicar a mesma exegese que foi vitoriosa no caso das entidades de assistência social, pois ao Estado é vedado subsidiar os cultos religiosos”.³³

Restou firmada, por fim, a interpretação mais benéfica aos templos de qualquer culto, no sentido de que as entidades religiosas têm direito à imunidade tributária sobre qualquer patrimônio, renda ou serviço relacionado, de forma direta, à sua atividade essencial, mesmo que aluguem seus imóveis ou os mantenham desocupados, o que se coadunando ao lecionamento de Ives Gandra Martins:

“Relativamente aos templos, não deve prevalecer interpretação restritiva que, direta ou indiretamente, represente entrave ao próprio desenvolvimento do culto, o que só se faz possível com exegese que atenda ao espírito constitucional da liberdade de crença [...]. Incompatíveis com os vetores constitucionais são interpretações que excluam da imunidade do IPTU imóveis construídos que, embora não destinados diretamente à celebração do culto, são imprescindíveis à própria existência deste, como os locais destinados a atividades administrativas preparatórias das solenidades e cerimônias respectivas”.³⁴

No que diz respeito à mercantilização das atividades religiosas, analisar-se-á o Recurso Extraordinário 577024/DF, que faz breve alusão à questão suscitada – ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. **IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. CASA DO PASTOR.** 1) A **imunidade** limita competência tributária porque estabelece exceção na incidência da regra **de** tributação. 2) A **imunidade** prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal requer interpretação conjunta com os respectivos parágrafos 3º e 4º, bem assim com o artigo 173, parágrafo 4º da Constituição Federal. 3) Irrelevante para o desate da controvérsia o fato **de** a residência do pastor ser anexa ou contínua à Igreja, pois o que importa realmente para a **imunidade** é que o imóvel integre o patrimônio da igreja. 4) A **imunidade** é deferida para beneficiar a finalidade essencial da entidade, no caso a Igreja, sem olvidar, entretanto que eventual atividade econômica empreendida por tal entidade não pode propiciar um concorrência desleal, pois, nessa hipótese, a tributação é devida. 5) Precedente do STF. 6) Negado provimento à Apelação Cível e Remessa Ex Officio” (fl. 77). No RE, interposto com base no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se violação ao art. 150, VI, b, § 4º, da mesma Carta. A recorrente sustenta existir repercussão geral na medida em que há uma grande quantidade **de templos** e Igrejas exercendo poder econômico sob a sociedade. Alega ainda que a destinação do patrimônio da igreja nem sempre é para fins religiosos, mas sim para o **enriquecimento de** seus dirigentes. Preliminarmente, verifico não ser necessário examinar a existência **de**

³³ MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal.** 2013, p. 27.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de Direito Tributário**, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1.018.

repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso. É que, nos termos do art. 323, primeira parte, do Regimento Interno do STF, redação dada pela Emenda Regimental 21/2007, a verificação da ocorrência **de** repercussão geral apenas se dará “quando não for o caso **de** inadmissibilidade do recurso por outra razão”. No caso **dos** autos, há outro fundamento suficiente para a inadmissibilidade do recurso extraordinário. A pretensão recursal não merece prosperar. É que a discussão acerca da vinculação do imóvel às finalidades essenciais da entidade demanda o exame **de** matéria **de** fato, o que atrai a incidência da Súmula 279 do STF, conforme se observa do julgamento do AI 651.138-AgR/RJ, Rel. Min. Eros Grau, cuja ementa segue transcrita: AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO **DE** INSTRUMENTO. IPTU. **IMUNIDADE. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.** 1. A **imunidade** prevista no art. 150, VI, “b”, da Constituição do Brasil, 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. Precedente. 2. Reexame **de** fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento. Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se.³⁵

Resta claro da análise da ementa alhures, pois, que a concessão de imunidade tributária aos templos de qualquer culto fica restrita a que estes não empreendam atividade econômica que propicie concorrência desleal.

Ocorre que, no caso de algumas igrejas específicas, como a Universal, pesquisadores referem-se a esta como empresa e holding, “cujas atividades empresariais, mercantilistas e de marketing [...] visam ao lucro e [...] resultam em exploração financeira”, proporcionando enriquecimento ilícito dos responsáveis pela gestão e comercialização dos serviços e produtos “mágico-religiosos”.³⁶ Associa-se tal fenômeno: “à efetiva formação de um mercado religioso no país, à consolidação da prática e da lógica da concorrência interreligiosa e à racionalização organizacional e do trabalho religioso dessas instituições”.³⁷

Investigações ocorridas no início dos anos 90, relatadas por Mariano em sua obra, chegaram à conclusão que a Igreja em questão havia enriquecido graças à boa-fé de fiéis e clientes “miseravelmente pobres e pouco escolarizados”, através de dízimos, ofertas, sacrifícios em troca de bênçãos. Continua, afirmando que “era impossível não perceber ilegalidades no desvio de recursos de suas atividades essenciais - religiosas e assistenciais - para investir na compra e construção de empresas [...] e até em negócios incrustados em paraísos fiscais”, o que resultou na aplicação de multas milionárias por sonegação fiscal e

³⁵STF, RE 577024, DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 10/03/2008, publicado em Dje-055 DIVULG 27/03/2008 PUBLIC 28/03/2008. Disponível em: <<https://tinyurl.com/ycqjll5j>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

³⁶ MARIANO, Ricardo. Efeitos da secularização do Estado, do pluralismo e do mercado religiosos sobre as igrejas pentecostais. **Civitas-Revista de Ciências Sociais**, v. 3, n. 1, 2003, p. 120.

³⁷*Id.* O debate acadêmico sobre as práticas monetárias da Igreja Universal. **Trabalho apresentado no Encontro Anual da ANPOCS**, 1998, p. 04.

reclamações de concorrência desleal, sobretudo pelo segmento empresarial das comunicações.³⁸

Como última análise, ainda na mesma obra da qual se tiraram as conclusões alhures, o autor afirma que as igrejas, em especial as pentecostais, concentram-se nas faixas de mais baixa renda e escolaridade, estando situadas em áreas violentas, precárias e destituídas de poderes públicos. “Nesse sentido, pode-se dizer que as igrejas pentecostais exploram o sofrimento, a doença, a miséria, a carência, as precárias condições de vida dos pobres”.³⁹

Ora, como já referenciado neste estudo, não seria esta hipótese uma forma de desrespeito à dignidade da pessoa humana, além de ofensa a valores éticos e morais, outrossim descaracterizando o significado de “culto” e repelindo a imunidade tributária correspondente? Eis uma matéria de fato escassamente presente nas pesquisas jurisprudenciais realizadas pela presente autora.

4 CONCLUSÕES FINAIS

Conclui-se que, com a expansão das organizações religiosas e à transformação das igrejas em empresas lucrativas, crescem diretamente as demandas sociais ao Estado para fiscalizá-las e controlar seus negócios e empreendimentos.⁴⁰

Em resposta, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado em consonância à delimitação expansiva do privilégio constitucional de imunidade tributária aos templos de qualquer culto; entendimento firmado pela jurisprudência atual é a de que a expressão “templos de qualquer culto” deve ser interpretada de forma abrangente, “incluindo não só as igrejas, como seus anexos, a renda proveniente de alugueres e até mesmo lotes de terrenos, desde que relacionados as suas atividades essenciais”.⁴¹

Desta forma, a interpretação normativa realizada da forma mais extensiva possível resguarda a fruição da imunidade tributária, porém, deve-se respeitar o princípio da livre concorrência e que não sejam realizados atos que visem ao enriquecimento ilícito, sob o manto da fé.⁴² Inegável, porém, que algumas organizações religiosas vêm fazendo uso do benefício constitucional da imunidade tributária a fim de enriquecer seus líderes, levantando

³⁸ MARIANO, Ricardo. O debate acadêmico sobre as práticas monetárias da Igreja Universal. **Trabalho apresentado no Encontro Anual da ANPOCS**, 1998, pp. 04-05.

³⁹ *Ibidem*, pp. 15-16.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 01.

⁴¹ SCHMIDT, Tales Ramos. **A imunidade tributária nos templos de qualquer culto**: a hipótese de incidência tributária diante do princípio da laicidade. 2015, p. 64.

⁴² *Idem*.

vultuosos valores financeiros livres de quaisquer impostos, questão que resta imprescindível ser estudada, haja vista a afetação da sociedade no geral, já que o Estado deixa de arrecadar voluptuosos valores à título de tributação.⁴³

Da análise do Recurso Extraordinário 325.822-2, pôde-se deduzir que o STF resolveu por dar plena efetividade à garantia da liberdade religiosa, de forma tão extensiva que se tornou um marco no que toca ao assunto. De maneira excepcional, conclui Marton que:

“a confusão entre as imunidades previstas pelas alíneas “b” e “c” do inciso VI do artigo 150, decorrentes da literalidade do texto do § 4º do mesmo artigo, ignorou a própria teleologia dessas imunidades. Com efeito, a Constituição inclui a assistência social dentro da seguridade social (art. 194), devendo a seguridade social ser financiada por toda a sociedade, inclusive por recursos provenientes dos Orçamentos Públicos (art.195). Daí, a exegese ampliativa da imunidade das instituições de assistência social ter fundamento distinto daquele invocado para a ampliação da imunidade dos templos.”⁴⁴

A interpretação alargada admitida pelo STF acabou por se transformar em subvenção a cultos religiosos, o que é vedado pelo art. 19, I, da Constituição Federal.⁴⁵

Derradeiramente, insiste-se na questão da mercantilização das atividades realizadas pelas instituições religiosas, o que destoaria da finalidade pretendida pelos constituintes originários ao instituírem a imunidade tributária dos templos de qualquer culto – qual seja, a proteção a todo tipo de manifestação de fé, desde que não seja afrontado o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana e demais valores éticos e morais; que tais entidades não violem o princípio da livre concorrência; e, por fim, que os recursos obtidos sejam integralmente aplicados na manutenção de suas atividades essenciais. Restou assaz ratificado que falta um olhar crítico a essa situação por parte do nosso Poder Judiciário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <<https://tinyurl.com/be9lgsg>>. Acesso em: 18 set. 2018.

⁴³SCHMIDT, Tales Ramos. SCHMIDT, Tales Ramos. **A imunidade tributária nos templos de qualquer culto: a hipótese de incidência tributária diante do princípio da laicidade**. 2015, p. 61.

⁴⁴ MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. 2013, p. 28.

⁴⁵*Idem*.

BONFIM, Thomé Rodrigues de Pontes; BARBOSA, Catharyna Dávilla Duarte. A eficácia jurídica da imunidade tributária dos templos de qualquer culto. **Revista Eletrônica Direito e Conhecimento**, v. 1, n. 3, 2018.

CAMPAGNOLO, Laís Cantiero. A proposta para o fim da imunidade tributária dos templos religiosos brasileiros: breve análise crítica. **ETIC- Encontro de iniciação científica -ISSN 21-76-8498**, v. 13, n. 13, 2017.

CAMPOS, Leonildo Silveira. **Teatro, templo e mercado: uma análise da organização, rituais, marketing e eficácia comunicativa de um empreendimento neopentecostal - Igreja Universal do Reino de Deus**. São Bernardo do Campo: Doutorado em Ciências da Religião, IMES, 1996.

CAPARROZ, Roberto; LENZA, Pedro (Coord.). **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**, 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

DE ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico** : elaboração de trabalhos na graduação, 10. ed., São Paulo: Atlas, 2010.

DE FARIA, Juliano Almeida; DA SILVA REGO, André Lourenço. Transparência nas entidades religiosas: um estudo de caso sobre a aplicação de fatores que contribuem para a transparência financeira na paróquia senhor do Bonfim. **Revista de Teologia e Ciências da Religião da UNICAP**, v. 4, n. 1, p. 267-300, 2014.

DE MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 28. ed. Atlas. São Paulo: 2012.

DE OLIVEIRA, Yonne Dolácio. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. In: **Outros tributos: estudos**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992., v. 9.

LÉONARD, Émile G. **O protestantismo brasileiro**. São Paulo, Aste, 1963.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**, 6. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

MARIANO, Ricardo. Efeitos da secularização do Estado, do pluralismo e do mercado religiosos sobre as igrejas pentecostais. **Civitas-Revista de Ciências Sociais**, v. 3, n. 1, 2003.

_____. O debate acadêmico sobre as práticas monetárias da Igreja Universal. **Trabalho apresentado no Encontro Anual da ANPOCS**, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2013

_____. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. 2013.

SCHMIDT, Tales Ramos. **A imunidade tributária nos templos de qualquer culto: a hipótese de incidência tributária diante do princípio da laicidade**. 2015.

SILVA, Ricardo. **A imunidade dos templos de qualquer culto**. 2012. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y9guzekg>> . Acesso em: 02 nov. 2018.

SOUZA, Bruno Eduardo Pereira de. Imunidade tributária das entidades religiosas: breve análise. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF, v. 20, 2012. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y8myd2ol>>. Acesso em: 26 out. 2018.

STF, **RE 325822**. Relator: Min. ILMAR GALVÃO; Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT Vol-02151-02 PP-00246, p. 246. Disponível em: <<https://tinyurl.com/y853w8y2>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

STF, **RE 577024**, DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 10/03/2008, publicado em Dje-055 DIVULG 27/03/2008 PUBLIC 28/03/2008. Disponível em: <<https://tinyurl.com/ycqjll5j>>. Acesso em: 06 nov. 2018.
