

**UNIVERSIDADE FUMEC**  
**Faculdade de Ciências Humanas**

**RODRIGO LEAL TEIXEIRA**

**ANACRONISMO SOCIAL E IMPROPRIEDADE JURÍDICA  
NA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE  
OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO BRASIL**

**Belo Horizonte-MG**

**2013**

**RODRIGO LEAL TEIXEIRA**

**ANACRONISMO SOCIAL E IMPROPRIEDADE JURÍDICA  
NA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE  
OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação da Universidade FUMEC, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

**Belo Horizonte-MG  
Universidade FUMEC**

**2013**

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

T266a      Teixeira, Rodrigo Leal, 1982-  
Anacronismo social e impropriedade jurídica na aplicação da imunidade tributária aos tempos de qualquer culto no Brasil / Rodrigo Leal Teixeira. – Belo Horizonte, 2013.  
121 f. ; 29 cm.

Orientador: Antônio Carlos Diniz Murta  
Dissertação (Mestrado em Direito e Instituições Políticas), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2013.

1. Direito tributário – Brasil. 2. Imunidade tributária - Brasil. I. Título. II. Murta, Antônio Carlos Diniz. III. Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais.

CDU: 336.2

**PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EM INSTITUIÇÕES SOCIAIS, DIREITO E DEMOCRACIA**

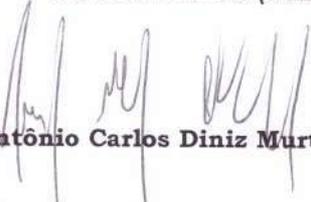
Aos (06) seis dias do mês de maio do ano de dois mil e treze, na Sala 309 na Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde da Universidade FUMEC, realizou-se com início às 16 horas a sessão pública e solene de defesa de Dissertação de Mestrado do aluno **RODRIGO LEAL TEIXEIRA**, na área de concentração em Instituições Sociais, Direito e Democracia, linha de pesquisa: **Esfera Pública, Legitimidade e Controle**, com o tema: **“ANACRONISMO SOCIAL E IMPROBIDADE JURÍDICA NA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NO BRASIL”**. O Presidente da mesa, Professor Doutor Antônio Carlos Diniz Murta abriu a sessão convidando para tomar assento à mesa os integrantes da Comissão Examinadora, o Professor Doutor Eduardo Machado Tupynambá e a Professora Doutora Joana Faria Salomé. Composta a mesa, o Presidente da sessão passou a palavra ao Mestrando para exposição oral sobre o seu trabalho e depois a Professora Doutora Joana Faria Salomé, que propôs questões ao candidato e dele obteve respostas. Na sequência o Presidente da sessão passou a palavra ao Professor Doutor Eduardo Machado Tupynambá que propôs questões ao candidato, dele obtendo respostas. Finalmente, o Professor Doutor Antônio Carlos Diniz Murta fez perguntas sobre o trabalho e obteve respostas. Terminadas as arguições o Presidente da sessão distribuiu aos demais membros da Comissão Examinadora, sobrecartas onde cada examinador registrou sua nota, nos termos do Regulamento do Curso. Procedeu-se, logo em seguida, a apuração das notas atribuídas ao candidato que, ao final, foi aprovado com média

O Presidente da sessão proclamou o resultado e, em nome do Magnífico Reitor, Professor Doutor Eduardo Martins de Lima, declarou o candidato habilitado ao grau de Mestre em Direito, pela Universidade FUMEC. Encerrada a sessão, eu, Victoria Ramos, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos membros da Comissão Examinadora.

Belo Horizonte, 06 de maio de 2013..



Victoria Ramos (Funcionária)



Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Orientador/ FUMEC)



Prof. Dr. Eduardo Machado Tupynambá (UNIMONTES)



Profa. Dra. Joana Faria Salomé (UFMG)

## AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Dr. Antônio Carlos Diniz Murta, que com muita sabedoria encorajou-me a persistir neste tema, que sempre foi o meu interesse desde os tempos de estágio na Procuradoria Fiscal do Município, bem como monografias de conclusão de curso e de pós-graduação.

Aos meus pais, exemplos de advogados competentes, éticos, batalhadores e vitoriosos.

Ao meu irmão, Gustavo, que me acolheu em sua casa em Belo Horizonte, sempre aberto a diálogos infinitos.

A minha irmã, filtro dos momentos difíceis.

Ao amigo Guilherme Gontijo, que nos momentos de solidão em terras alheias alegrou-me nos intervalos da FUMEC, e ao amigo Paulo Hermano, que se tornou para mim o grande ídolo de gerações.

Aos professores Otávio Augusto Melo Franco, Waldir de Pinho Veloso, Cláudio Versiane e Sebastião Vieira, que foram a base da experiência profissional que hoje tenho.

Aos colegas de serviço Eder Queiroz, Carlos Fernando Roquette, Gilberto Félix e Hugo Alcântara, que acompanharam de perto todo o esforço em finalizar esta jornada da vida.

À Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES), pelo incentivo a continuar a pesquisar e estudar.

À Letícia, minha futura esposa, pelo companheirismo e amor.

Agradeço principalmente a Deus, que sem dúvidas foi Quem me deu forças para a conclusão de uma matéria tão árdua que é escrever uma dissertação.

“Compreender não é compreender melhor, sequer no sentido de possuir um melhor conhecimento sobre a coisa em virtude de conceitos mais claros, nem no sentido da superioridade básica que o consciente possui com relação ao caráter inconsciente da produção. Basta dizer que, *quando se logra compreender*, compreende-se de um modo *diferente*”.

Hans Georg Gadamer, Verdade e Método, 2005, p. 392.

## RESUMO

A imunidade tributária aos templos de qualquer culto é entendida como uma garantia constitucional defensora dos direitos fundamentais. O objetivo dessa imunidade é proteger a liberdade religiosa, com o princípio da neutralidade do Estado laico, preservando valores relevantes. Os doutrinadores pátrios dividem-se em duas correntes quanto à interpretação da relação das atividades dos templos de qualquer culto com suas finalidades essenciais. Existem, dessa forma, a corrente ampliativa e a restritiva. O Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado a linha de interpretação ampliativa, tendente a favorecer as entidades, dando a entender que o vocábulo templo seja interpretado de maneira extensiva. Este estudo justifica-se diante do entendimento retrógrado que se tem sobre tal instituto, bem como da realidade demonstrada em algumas religiões, utilizada por alguns líderes para seu enriquecimento pessoal a partir do desvirtuamento da garantia constitucional da imunidade.

Palavras-chave: Limitações constitucionais ao poder de tributar. Templos de qualquer culto. Imunidade como garantia fundamental.

## **ABSTRACT**

Tax immunity to temples of any cult is understood as a constitutional guarantee that protects fundamental rights. The purpose of this kind of immunity is to keep religious freedom, with the principle of neutrality of the secular state preserving values that are considered relevant. The national jurists are divided into two groups regarding the interpretation about the relation of activities of temples of any cult with their essential purposes. There are, thus, the broad and restrictive currents. The Federal Supreme Court (STF) has adopted the broad line of interpretation, tending to favor temples, implying that the word temple is interpreted broadly. This study goes against this backwards understanding, mostly because as seen in this country, this interpretation has been used by some religious leaders for their personal enrichment with them taking advantage of the distortion of this constitutional guarantee.

Key words: Limitations to the constitutional power to tax. Temples of any cult. Immunity as a fundamental guarantee.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

a.C.	Antes de Cristo
ADIN	Ação direta de inconstitucionalidade
ANCI	<i>Associazione Nazionale Comuni Italiani</i>
Art.	Artigo
BNG	Bloque Nacionalista Galego
CBN	Central Brasileira de Negócios
CD	<i>Compact disc</i>
CF	Constituição Federal
CFRB	Constituição da República Federal Brasileira
CHA	<i>Chunta Aragonesista</i>
COAF	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CTN	Código Tributário Nacional
IBI	<i>Impuesto de Bienes Inmobiles</i>
ICI	<i>Imposta Comunale sugli Immobili</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
IU	<i>Izquierda Unida</i>
IURD	Igreja Universal do Reino de Deus
IVA	<i>Impuesto al Valor Agregado</i>
MP	Ministério Público
PSOE	<i>Partido Socialista Obrero Español</i>
RE	Recurso Extraordinário
SBT	Sistema Brasileiro de Televisão
SII	<i>Servicio de Impuestos Internos</i>
STF	Supremo Tribunal Federal
TV	Televisão

# SUMÁRIO<sup>1</sup>

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O SISTEMA	
TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	13
1.1 Conceito de Estado.....	13
1.1.1 Forma do Estado brasileiro.....	15
1.1.2 Organização dos poderes.....	15
1.1.3 Repartição de competências.....	16
1.2 O Sistema Tributário Nacional.....	17
1.2.1 As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.....	20
1.2.1.1 O conceito de tributação.....	20
1.2.2 Limitações Constitucionais ao Poder de tributar nas Constituições brasileiras aos templos de qualquer culto.....	21
1.2.3 Competência tributária.....	23
1.2.4 Das exonerações tributárias: imunidade e isenção.....	25
1.2.4.1 Imunidade tributária: conceito e natureza jurídica.....	25
1.2.4.2 Categorias de imunidade.....	28
1.2.4.3 Isenção x imunidade.....	31
CAPÍTULO 2 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DOS	
DIREITOS FUNDAMENTAIS: A INFLUÊNCIA RELIGIOSA NAS DECISÕES.	34
2.1 Os direitos fundamentais: direitos individuais - cláusula pétrea.....	34
2.2 Revelação do divino como forma de articulação do poder.....	42
2.3 Da subjetividade do termo “templos de qualquer culto”.....	48
2.4 Da subjetividade do termo “finalidade essencial”.....	51
2.5 Vícios da interpretação da norma.....	55
2.5.1 O “ser” na interpretação da norma.....	55
2.5.2 A parcialidade ao interpretar a imunidade aos templos.....	62

---

<sup>1 1</sup> Este trabalho foi revisado de acordo com as novas regras ortográficas aprovadas pelo Acordo Ortográfico assinado entre os países que integram a Comunidade de Países de Língua Portuguesa (CPLP), em vigor no Brasil desde 2009. E foi formatado de acordo com a ABNT NBR 14724 de 17.04.2011.

2.6 A imunidade religiosa no Direito Comparado: casos emblemáticos.....	66
2.7 Considerações acerca do Direito Comparado.....	78
2.8 O Supremo Tribunal Federal e a interpretação das imunidades tributárias aos templos.....	78
2.8.1 Análise do Recurso Extraordinário 21.826/53.....	78
2.8.2 Análise do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP.....	80
<b>CAPÍTULO 3 - JUSTIÇA FISCAL, AS TEORIAS EM TORNO DO TEMA E A INDÚSTRIA DA FÉ NO PAÍS.....</b>	<b>86</b>
3.1 Teorias acerca da imunidade religiosa.....	86
3.2 Teoria ampliativa da imunidade religiosa.....	87
3.3 Teoria restritiva da imunidade religiosa.....	89
3.4 Teoria moderna (concepção templo entidade).....	90
3.4.1 Proposta de Emenda à Constituição 176-A/1993.....	91
3.5 O princípio da capacidade contributiva e a injustiça fiscal.....	92
3.5.1 A visão rawlsiana de justiça.....	92
3.6 Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva em relação à imunidade tributária aos templos.....	95
3.6.1 Justiça fiscal? O caso de Montes Claros.....	100
3.6 Alguns escândalos relacionados à indústria da fé.....	104
3.6.1 A televisão brasileira e a Igreja.....	105
3.6.2 Desvio de recursos e lavagem de dinheiro.....	106
3.6.3 Pastores milionários.....	108
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>112</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>116</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A imunidade tributária aos templos de qualquer culto é garantida pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988 (CRFB), conforme art. 150, VI, “b”. Não se encontra na Constituição Federal o termo “imunidade tributária”, mas sim uma vedação.

Um dos problemas enfrentados pelo intérprete está na dimensão interpretativa da palavra “templos de qualquer culto”, previsto no art. 150, VI, b da CRFB, e “finalidades essenciais”, inseridas no §4º do mesmo artigo, o qual prevê que tais ditames devam ser interpretados conjuntamente, deixando lacunas para que haja entendimento subjetivo do intérprete.

Dessa maneira, os intérpretes dividem-se em duas correntes quanto à interpretação da relação das atividades dos templos de qualquer culto com suas finalidades essenciais, existindo, assim, a corrente ampliativa e a corrente restritiva.

O entendimento restritivo prevê que a imunidade não se desdobra às rendas advindas de aluguéis de imóveis, da locação de salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração de comercial de estacionamento, entre outros.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado a linha de entendimento ampliativa, tendente a favorecer as entidades interpretando o vocábulo templo de maneira lata. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas também os seus anexos. Consideram-se “anexos dos templos” todos os locais que viabilizam o culto, compreendendo que a imunidade torna limitativo o Poder de tributar não somente ao templo onde se realiza o culto, mas também a toda entidade mantenedora .

O presente estudo se justificou diante da realidade demonstrada de que algumas religiões, principalmente nas últimas décadas, estão sendo utilizadas por alguns líderes para seu enriquecimento pessoal a partir do desvirtuamento da garantia constitucional da imunidade.

Levando-se em conta que várias religiões possuem sede em outras nações e que não há formas de fiscalização sobre as rendas do patrimônio da Igreja, abre-se lacuna facilitadora da lavagem ilícita de dinheiro e da concorrência desleal, pois se torna lucrativo

locar imóveis da entidade religiosa e abrir redes televisivas, pelo simples fato de pertencerem aos templos de qualquer culto.

O primeiro capítulo, denominado “A República Federativa do Brasil”, traz alguns conceitos e formas de Estado segundo a visão de alguns doutrinadores, fazendo breve relato sobre Sistema Tributário Brasileiro e os tributos, adentrando nas limitações constitucionais ao Poder de tributar e finalizando nas formas de exonerações fiscais e suas categorias.

No segundo capítulo, intitulado “Imunidade tributária como garantia dos direitos fundamentais”, visa-se demonstrar o que se entende por imunidade tributária dos templos como direito fundamental na concepção dos intérpretes, bem como a influência que a Igreja sempre exerceu em relação ao Estado. Após, faz-se um estudo relacionado à subjetividade do termo “templos de qualquer culto” e “finalidades essenciais”, criando um condão nos vícios interpretativos da norma, fazendo uma análise minuciosa dos recursos extraordinários relacionados ao tema como forma de comparação, finalizando no Direito Comparado.

O terceiro capítulo, que recebeu o título “Justiça fiscal e as teorias em torno ao tema”, tem o intuito de demonstrar as teorias da imunidade religiosa, bem como os princípios feridos pelo benefício, objetivando demonstrar a injustiça ao privilegiar esses grupos religiosos com o instituto da incompetência tributária.

# CAPÍTULO 1 - A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

## 1.1 Conceito de Estado

Encontrar um conceito de Estado que satisfaça a todas as correntes doutrinárias é absolutamente impossível, pois sendo o Estado um ente complexo, que pode ser abordado sob diversos pontos de vista e, além disso, sendo extremamente variável quanto à forma por sua própria natureza, haverá tantos pontos de partida quantos forem os ângulos de preferência dos observadores<sup>2</sup>.

Estado é, na definição de José Afonso da Silva, “uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa ideia de Poder soberano, institucionalizado”. O Estado, como se nota, constitui-se de quatro elementos essenciais: um Poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades. E a Constituição é o conjunto de normas que organizam esses elementos constitutivos do Estado: povo, território, Poder e fins<sup>3</sup>.

Para Thomas Hobbes, o homem vivia sem Poder e sem organização, num estágio que ele denominou de Estado de natureza, o qual representava uma condição de guerra. Com o intuito de evitar a guerra, Hobbes detectou a necessidade de se criar o Estado para controlar e reprimir o homem, o qual vivia em Estado de natureza. O Estado seria, na visão desse autor, o único capaz de entregar a paz e, para tanto, o homem deveria ser supervisionado pelo ente estatal legitimado por um *contrato social*<sup>4</sup>.

No intuito de obter-se o bem comum, essa ordenação ou a população vive em contrato social. Seguindo os mesmos ideais relacionados ao contrato social, Kant ensina que:

---

<sup>2</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 115.

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 97-98.

<sup>4</sup> HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. 143.

O ato pela qual um povo se constitui num Estado é o contrato original. A se expressar rigorosamente, o contrato original é somente a ideia desse ato, com referência ao qual exclusivamente podemos pensar na legitimidade de um Estado. De acordo com o contrato original, todos (*omnes et singuli*) no seio de um povo renunciam à sua liberdade externa para reassumi-la imediatamente como membros de uma coisa pública, ou seja, de um povo considerado como um Estado (*universi*). E não se pode dizer: o ser humano num Estado sacrificou uma parte de sua liberdade externa inata a favor de um fim, mas, ao contrário, que ele renunciou inteiramente à sua liberdade selvagem e sem lei para se ver com sua liberdade toda não reduzida numa dependência às leis, ou seja, numa condição jurídica, uma vez que esta dependência surge de sua própria vontade legisladora<sup>5</sup>.

Karl Marx corrobora que o Estado tem relação entre infraestrutura e superestrutura. A primeira é o conjunto das relações de produção, que corresponde a um passado determinado do desenvolvimento das forças produtivas, ou seja, a base econômica. A superestrutura é o Estado, ou seja, o pilar, a base principal, que é constituído pelas instituições políticas, jurídicas e pelas formas de consciência social. Como base, a superestrutura depende da sociedade civil compreendida como a base econômica e é na sociedade civil que se formam as classes sociais e onde são também revelados os antagonismos de classe que são inconciliáveis na visão de Marx. Como resultado de determinado grau de desenvolvimento econômico bem como da divisão da sociedade em classe, o Estado nasce da luta de classes.

Celso Ribeiro de Bastos entende que o Estado é:

[...] uma espécie de sociedade política, ou seja, é um tipo de sociedade criada a partir da vontade do homem e que tem como objetivo a realização dos fins daquelas organizações mais amplas que o homem teve necessidade de criar para enfrentar o desafio da natureza e das outras sociedades rivais. O Estado nasce, portanto, de um ato de vontade do homem que cede seus direitos ao Estado em busca de proteção e para que este possa satisfazer suas necessidades sempre tendo em vista a realização do bem comum. Na medida em que começam a se alargar as esferas de atuação do Poder coletivo, é dizer, na medida em que a própria complexidade da vida social começa a demandar uma maior quantidade de decisões por parte dos poderes existentes, faz-se, portanto, imprescindível que um único órgão exerça esse Poder. Essa centralização do Poder dá origem ao Estado<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> KANT, Immanuel. **A fundamentação da metafísica dos costumes**. A Doutrina Universal do Direito, 2007, p. 158.

<sup>6</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Teoria do Estado e Ciência Política**. São Paulo: Celso Bastos, 5. ed., 2002, p. 43.

Para Dallari, a melhor forma de se conceituar sem se olvidar dos preceitos fundamentais é que o Estado é “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”<sup>7</sup>.

Observando a ideia de que o Estado não se move sozinho, mas sim a população que o move, Durkheim transcreve que:

O Estado não se move com suas próprias forças, ele tem de seguir o rastro dos obscuros sentimentos da multidão. Ao mesmo tempo, entretanto, os poderosos meios de ação de que dispõe o tornam capaz de exercer um pesada repressão sobre os mesmos indivíduos de quem, por outro lado, permanece servo<sup>8</sup>.

### 1.1.1 Forma do Estado brasileiro

O modo de exercício do Poder Político em função do território dá origem ao conceito forma de Estado, sendo denominado de Estado federal ou federação dos Estados. Estado federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional<sup>9</sup>.

O Brasil assumiu a forma de Estado federal em 1889, com a proclamação da República, o que foi mantido nas constituições posteriores.

O Estado federal brasileiro está constitucionalmente concebido em seu artigo 1º da Constituição da República Federal Brasileira (CRFB) como a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, explicitando, dessa forma, o princípio da indissociabilidade, integrando o conceito de federação.

### 1.1.2 Organização dos poderes

A CRFB, em seu artigo 18, §1º, determina que Brasília é a capital federal, pois esse é o ente federativo que engloba aquela, ao qual é vedado dividir-se em Municípios, diferenciando, dessa forma, a capital federal do país da circunscrição federal. A União é entidade federativa autônoma em relação aos Estados-membros e Municípios, constituindo

---

<sup>7</sup> DALLARI, 2002, p.118

<sup>8</sup> DURKHEIM, s.d. *apud* GIDDENS, Anthony. **Política, sociologia e teoria social**: encontros com o pensamento social clássico e contemporâneo, São Paulo: UNESP, 1998. p. 116.

<sup>9</sup> SILVA, 2006, p. 100

pessoa jurídica de Direito Público interno, cabendo-lhe exercer as atribuições da soberania do Estado brasileiro<sup>10</sup>.

Em seu artigo 25, *caput*, a CRFB/88 versa sobre os Estados-membros, consubstanciando-se na edição das respectivas Constituições Estaduais: “Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

A autonomia caracteriza-se pelo autogoverno, ou seja, o povo do Estado é quem escolhe diretamente seu representante nos Poderes Legislativo e Executivo locais.

A Constituição Federal consagrou o Município como entidade federativa indispensável ao Sistema federativo brasileiro, integrando-o na organização político-administrativa e garantindo-lhe plena autonomia. A autonomia municipal, da mesma forma que a dos Estados-membros, configura-se pela tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração.

### **1.1.3 Repartição de competências**

A autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências legislativas, administrativas e tributárias, estabelecendo a CRFB as matérias próprias de cada um dos entes federativos, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Têm-se, dessa forma, competências administrativas quando a Constituição outorgar ao ente político a competência para realizar atos de execução, administração, ou seja, o núcleo conceitual dessas competências se expressa por verbos que estabelecem atos de fazer.

Em relação ao ordenamento jurídico constitucional brasileiro, podem-se indicar como competências administrativas as normas constantes do artigo 21 do texto constitucional - no qual se estabelecem as competências exclusivas da União - e as normas constantes do artigo 23 da CRFB - que estabelecem as competências comuns dos entes federativos.

De outro lado, têm-se as competências legislativas quando a Constituição outorgar ao ente político a competência para legislar, ou seja, para a edição de atos normativos gerais e abstratos. Como expressão das competências legislativas, estabelece competências

---

<sup>10</sup> SILVA, 2006, p. 100

legislativas privativas da União no artigo 21 da CRFB e competências legislativas concorrentes dos entes políticos.

O princípio fundamental que orienta o legislador constituinte na divisão de competências entre os entes federativos é o da predominância do interesse. Nestes, competirão à União as matérias de predominante interesse nacional (manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais) (CRFB, artigo 21, I). Aos Estados competirão as matérias de predominante interesse regional (instituir, mediante lei complementar, regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de Municípios limítrofes) (CRFB, artigo 25, §3º), restando aos Municípios as matérias de predominante interesse municipal (criar, organizar e suprimir distritos) (CRFB, artigo 30, IV). É importante salientar que ao Distrito Federal, em face da vedação de sua divisão em Municípios, são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.

A competência tributária é a atribuição dada pela Constituição aos entes políticos do Estado (União, Estado e Municípios) da prerrogativa de instituir os tributos, tópico que será tratado com mais profundidade posteriormente.

## 1.2 O Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é analítico e exaustivo, devendo ser estudado pelos princípios específicos do Direito Tributário, que irão funcionar como diretrizes. Qualquer desrespeito a esses princípios se caracterizará como agressão máxima ao Sistema. Dessa forma, o artigo 145 da CRFB compõe-se de tributos que, de acordo com a Constituição, compreendem os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.

Com o seu fim voltado para a obtenção de recursos financeiro, o Sistema Tributário é a maneira encontrada pelo Estado para obter os meios para o custeio de suas atividades, ao ensejo de que sejam desempenhadas suas funções que lhe são essenciais. Assim, um dos aspectos da soberania do Estado é o seu Poder de penetrar no patrimônio dos particulares.

Para se obter esse meio de arrecadação, tem-se o tributo, que é, pela concepção de Luciano Amaro, “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituído em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 25.

Por seu turno, Ricardo Lobo Torres considera a definição de tributo contida pelo Código Tributário Nacional (CTN) incompleta, tendo em vista que não contém outros elementos característicos, entre eles o princípio da capacidade contributiva, nem as imposições imunitórias. O autor oferece a seguinte definição para o termo tributo:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais. Sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo-benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição<sup>12</sup>.

A definição de tributo expresso no CTN em seu artigo 3º<sup>13</sup>. Tributo como prestação pecuniária diz respeito à prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo.

O sujeito passivo será chamado de “contribuinte” ou “responsável”. Será contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O responsável é quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Assim, o sujeito passivo (prestador da obrigação tributária) é aquele que irá preencher os requisitos legais das formas de onerar com a obrigação, conforme disposições gerais dos artigos 121 ao 123 do CTN.

Sua natureza jurídica específica é determinada pelo fato gerador, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (artigo 114 do CTN).

Seu caráter impositivo está expresso em face do princípio da legalidade (artigo 5º, II CRFB), uma vez que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, defendendo nesse inciso a força obrigatória ao pagamento do tributo em virtude de lei.

O seu caráter compulsório diz respeito à obrigatoriedade do seu pagamento e se dá ao fato do seu nascimento não ter por base à vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim a soberania estatal.

Sobre prestação pecuniária compulsória, ensina Carvalho:

---

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 320/321.

<sup>13</sup> Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam influxo de outro modal – o “permitido”). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse<sup>14</sup>.

Seu caráter não sancionatório de ato ilícito diz respeito às multas por infração de disposições legais (sanções de ilícitos), deixando apenas como tributo os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições sociais ou específicas.

O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (artigo 16 do CTN). Assim, o fato gerador do imposto é uma situação que não se conecta a qualquer atividade do Estado.

As taxas têm como fato gerador o exercício regular do Poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (artigo 77 do CTN).

A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total às despesas realizadas e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (artigo 81 do CTN).

Estão mencionadas no artigo 149 da CRFB de 1988 as contribuições sociais, econômicas e corporativas, no qual versa que “são uma forma de tributo destinado ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”.

De acordo com Hugo de Brito Machado:

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o artigo 165 da CRFB. São, portanto, nitidamente parafiscais<sup>15</sup>.

Em seu artigo 148, parágrafo único, a CRFB de 1988 prevê os empréstimos compulsórios, em que terá seus recursos arrecadados destinados ao atendimento das

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 25.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 18. ed., 2000, p. 251.

despesas que fundamentaram a instituição do empréstimo. Os critérios formais e materiais para a instituição dos empréstimos compulsórios, adstringindo-se os segundos a dois pressupostos indeclináveis que autorizam o uso da faculdade impositiva, quais sejam, despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (artigo 148, I, CRFB), bem como investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (artigo 148, II, CRFB).

## 1.2.1 As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

### 1.2.1.1 O conceito de tributação

Conforme o Estado passava por constantes modificações, as formas de arrecadar recursos acompanhavam as necessidades inerentes para auferir as principais receitas estatais. “Até na própria Bíblia existe o consentimento de Jesus quando Paulo, o apóstolo, ao salientar o dever de pagar impostos examinados no texto de Mateus 22:17-22”<sup>16,17</sup>:

Mesmo com a grande contribuição do Estado Romano ao Direito ao separar a filosofia da moral e da religião, já havia indícios da prática das desonerações tributárias, como, por exemplo, as religiosas, a relativa aos soldados em campanha, aos pequenos proprietários e aos veteranos de guerra. Após a desintegração do Estado Romano, surge na Idade Média o suserano, quem dava um lote de terra ao vassalo, sendo que este último deveria prestar fidelidade e ajuda ao seu suserano. O vassalo oferecia ao senhor, ou suserano, fidelidade, trabalho como uma forma de imposto, em troca de proteção e um lugar no Sistema de produção. Nessa época desonerava algumas categorias ou classes, sendo dividido o Poder de tributar entre os soberanos, os senhores feudais e a Igreja Católica, que de certa forma eram desonerados de tais tributos<sup>18</sup>.

Sobre a evolução da tributação escreve Roque Antônio Carraza:

<sup>16</sup> Texto de Mateus 22:17-22. Dize-nos, portanto: Que pensas? É lícito ou não pagar a César o imposto por cabeça? Mas Jesus, conhecendo a iniquidade deles, disse: “Por que me pondeis à prova, hipócritas? Mostrarei a moeda do imposto por cabeça”. Trouxeram-Lhe um denário. E Ele lhes disse ele: “Portanto, pagai de volta a César as coisas de César, mas a Deus as coisas de Deus”.

<sup>17</sup> PESSOA, Fernanda. **Relações jurídicas na Bíblia**. Leme: Cultura Jurídica, 2006, p. 112.

<sup>18</sup> PEREYRA, Anita Carrasco. 2003. Disponível em: <http://anitaleocadia.blogspot.com.br/search?updated-min=2007-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2008-01-01T00:00:00-08:00&max-results=14>. Acesso em: julho de 2012.

No passado, a tributação era realizada de modo tirânico: o monarca “criava” os tributos e os súditos deveriam suportá-los. Mesmo mais tarde, com o fim do feudalismo, quando ela passou a depender dos “Conselhos do Reino” ou “Assembleias Populares”, os súditos não ficaram totalmente amparados contra o arbítrio<sup>19</sup>.

A palavra “Poder de tributar” refere-se ao Poder jurídico, ou seja, um dever do Estado ligado às competências constitucionais de tributar que precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. As limitações instituem restrições ao Poder estatal que devem ser protegidas, sobretudo, pelo Estado.

Os princípios tributários gerais e implícitos, tais como o da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da tipicidade, da rigidez do Sistema, que decorrem como modelo da Constituição adotada são fatores limitantes ao exercício da tributação<sup>20</sup>.

Assim, distribuído o Poder fiscal aos órgãos competentes, devem-se respeitar não apenas os princípios constitucionais, mas também a competência e a “não competência” tributária de legislar sobre algumas situações expressas em lei.

### **1.2.2 Limitações constitucionais ao Poder de tributar nas Constituições brasileiras aos templos de qualquer culto**

Por ser o Estado brasileiro uma República Federativa formada pela autonomia da União dos Estados, Municípios e Distrito Federal, foram necessárias regras específicas próprias de tributação para que não houvesse conflitos de competências, sendo tais regras limitativas ao Poder de tributar.

Na primeira Constituição Brasileira - Constituição Política do Império do Brasil de 1824 -, não se tem qualquer indício de imunidade tributária, sendo semelhante à Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, ao deixar expresso que será delegado ao Legislativo a iniciativa sobre impostos.

A Constituição do Império de 1824 declarou abertamente que a religião oficial era a Católica Apostólica Romana: “Artigo 5º - A religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu

---

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 162-163.

<sup>20</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 100.

culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo”. Contudo, não fez qualquer referência à imunidade tributária.

A primeira menção à imunidade tributária surgiu na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, sendo atribuídas constitucionalmente algumas formas de competência tributária, por exemplo, o caso de um Estado da federação exportar produtos produzidos em outros Estados, ou hipóteses de importação de mercadorias estrangeiras.

Como limitação constitucional, foi previsto em seu artigo 10 que “é proibido aos estados tributar bens e rendas federaes ou serviços a cargo da União, e reciprocamente,” deixando nítido que tal artigo poderia se tornar a imunidade recíproca da Constituição vigente<sup>21</sup>.

Já o §2º do artigo 11 prevê a vedação quando embarçar o exercício de cultos religiosos, o que caracteriza, também, autêntica imunidade, pois poderá ser interpretado quando a tributação aparecer no embarço. No entender de Yoshiaki Ichiara, tal artigo é o embrião da imunidade dos templos de qualquer culto, previsto na CRFB de 1988<sup>22</sup>.

Houve, então, alargamento do rol de imunidades na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, sendo chamado de “vedações quanto à tributação”.

Com o fim do Estado Novo, no dia 18 de setembro de 1946, foi promulgada a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, que em seu artigo 31 versou sobre a imunidade dos templos de qualquer culto. Nas questões relacionadas às imunidades tributárias, além de ampliar o rol, teve a redação que mais se aproximou do que consta na vigente Constituição da República de 1988. Ocorre nesse momento ampla expansão das matérias imunes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, sendo taxados de forma exaustiva. Seguindo a mesma linha de raciocínio, a Emenda Constitucional nº 01 de 1969 segue basicamente a Constituição do Brasil de 1967, porém, no que se refere ao “Sistema Tributário”, percebe-se que nesse momento surgem as bases da Constituição vigente<sup>23</sup>.

É importante destacar que a previsão da imunidade dos templos de qualquer culto localiza-se, topograficamente, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, na Seção II, intitulada Das Limitações ao Poder de Tributar, situada no Capítulo I, denominado Do Sistema Tributário Nacional, enquadrado no Título VI, Da Tributação e do

---

<sup>21</sup> CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. **Constituições do Brasil**: compilação e atualização de textos, notas, revisão e índices. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 731.

<sup>22</sup> ICHIHARA, 2000, p.131.

<sup>23</sup> CAMPANHOLE; CAMPANHOLE, 2000, p. 369.

Orçamento, reforçando, assim, a tese de ser o instituto em tela verdadeira garantia constitucional, posição que comungamos.

A Constituição de 1988 é provavelmente a Constituição que traz o maior número de limitações constitucionais ao Poder de tributar em todo âmbito internacional, fazendo com que se movimente o Sistema Tributário sob complexas formas de limitações decorrentes do modelo constitucional adotado pelo constituinte, sendo tratados de forma rígida e exaustiva, protegidos pelos princípios constitucionais gerais específicos da tributação e vedações expressas<sup>24</sup>.

A rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência; e a repartição das receitas que são intensamente reguladas pela própria Constituição<sup>25</sup>. As denominadas pela CRFB como limitações ao Poder de tributar decorrem de vários dispositivos constitucionais que se situam também fora do Sistema Tributário presente nos artigos 145 a 169, especialmente nos Títulos II (Direitos e garantias fundamentais) e VII (Ordem econômica e financeira).

Nesse sentido, é oportuno lembrar que a CRFB possui vários dispositivos que protegem a igualdade, o matrimônio e a família, a liberdade e a propriedade, sem que estejam previstos no Sistema Tributário<sup>26</sup>.

### 1.2.3 Competência tributária

Competência tributária é um limite ao exercício do Poder de tributar. É uma qualidade atribuída às pessoas de Direito Público para instituir prestações pecuniárias, nos limites da lei. É o Poder para a instituição de determinado tributo, atribuído pela Constituição a um ente político como forma de prestação e contraprestação, tendo, de um lado, o Estado como o prestador de serviços públicos aos indivíduos e a coletividade; e o cidadão como o contribuinte.

---

<sup>24</sup> ICHIARA, 2000, p. 110.

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 7.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 108-109.

Ao construir ou reconstruir juridicamente o Estado, o Poder constituinte, democraticamente constituído pelo povo (legitimidade da ordem jurídica do Estado), organiza o aparato estatal, garante os direitos fundamentais, reparte poderes e competências e, ao mesmo tempo, põe restrições ao exercício das potestades em prol da cidadania. No campo tributário, a Constituição reparte competências tributárias, outorga poderes a pessoas políticas e, ao mesmo tempo, estatui restrições ao exercício do Poder de tributar<sup>27</sup>.

Assim, a CRFB não institui tributo, apenas atribui Poder para que os entes políticos o façam. Esse conceito está previsto no *caput* do artigo 145<sup>28</sup>.

A Constituição, em seu artigo 146, reservou à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tais como dispor sobre conflitos de competência entre a federação, regular as limitações constitucionais, estabelecer as normas gerais de legislação tributária, entre outros.

Portanto, a competência tributária está regida pela Lei Complementar nº 5.172, de 1966, conhecida por Código Tributário Nacional. É de se notar que a competência tributária é uma atribuição legislativa e, como tal, somente os entes políticos podem recebê-la.<sup>29</sup>

O artigo 6º elucida que “a pessoa de Direito Público interno competente para declarar um tributo também é competente para a ‘legislação plena’”, ou seja, será ele competente também para regular o *quantum* do tributo, a forma de pagamento, época e forma do pagamento, cobrar, fiscalizar, entre outros.

Os titulares da competência tributária são apenas as pessoas políticas, ou seja, União, estados, Distrito Federal e Municípios, tendo em vista que somente as pessoas políticas possuem Legislativo com representação própria.<sup>30</sup>

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense 2006, p. 113.

<sup>28</sup> Art. 145. A União, os estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>29</sup> Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de Direito Público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos

<sup>30</sup> Art. 7º: A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de Direito Público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

§1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de Direito Público que a conferir.

Pela compreensão do artigo 7º do CTN, não há possibilidade de que a função de instituir tributos seja delegada, mas as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária poderão ser objeto de delegação, desde que para outra pessoa jurídica de Direito Público. Quem tem o Poder de instituir tributo também tem Poder para cobrá-lo. Os parágrafos do artigo trazem outras regras sobre a delegação da capacidade tributária ativa.<sup>31</sup>

Existem as competências positivas, que foram citadas, e a competência negativa, na qual não irá incidir a tributação e encontra-se expressa no artigo 150 da CRFB e versará sobre as limitações constitucionais ao Poder de tributar.

#### 1.2.4 Das exonerações tributárias: imunidade e isenção

##### 1.2.4.1 Imunidade tributária: conceito e natureza jurídica

A competência tributária é expressamente traçada pela CRFB. É certo que a competência tributária é esquematizada também por normas negativas, que o Sistema brasileiro denominou de imunidades tributárias.

A imunidade é uma norma constitucional expressa, na qual determina a incompetência das pessoas de Direito Público detentora da competência tributária. A norma constitucional da imunidade atua dentro do campo da competência, delimitando negativamente e estabelecendo os contornos das normas atributivas da competência tributária. Fixa o limite da abrangência tributária, não se confundindo com não incidência, proibição, vedação ou exclusão, pois possuem natureza jurídica e características próprias. E por fim as imunidades tributárias são espécie do gênero limitações constitucionais ao Poder de tributar<sup>32</sup>.

---

§2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de Direito Público que a tenha conferido.

§3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

<sup>31</sup> **Competência tributária da União:** prevista nos artigos 153 e 154 da Constituição Federal (CF):

a) Imposto de importação; b) imposto de exportação; c) imposto de renda; d) imposto sobre produtos industrializados; e) imposto territorial rural; f) imposto sobre operações de financeiras; g) imposto sobre grandes fortunas; h) impostos extraordinários (em caso de guerra). **Competência tributária dos Estados e Distrito Federal:** prevista no artigo 155 da CF: a) Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços; b) imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação; c) imposto sobre a propriedade de veículos automotores. d) **Competência tributária dos municípios:** prevista no artigo 156 da CF: a) Imposto predial territorial urbano; b) Imposto sobre serviço de qualquer natureza; c) Imposto sobre transmissão de bens imóveis.

<sup>32</sup> ICHIARA, 2000, p. 173.

Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que a imunidade “é uma heterolimitação ao Poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional”<sup>33</sup>.

Aliomar Baleeiro define imunidade tributária como “uma exclusão da competência tributar, proveniente da Constituição”<sup>34</sup>.

Regina Helena Costa destaca a ideia preconizada por Amílcar de Araújo Falcão, que define imunidade tributária como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou o Poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas no Estatuto Supremo”<sup>35</sup>.

Luciano Amaro defende que “a imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”<sup>36</sup>.

Hugo de Brito Machado entende que “imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado”<sup>37</sup>.

Ruy Barbosa Nogueira, reportando-se à lição de Amílcar Araújo Falcão, menciona: “A Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”<sup>38</sup>.

Pode-se dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)<sup>39</sup>. Dessa forma, entende-se que o artigo 150, VI, da CRFB, é revelador de

---

<sup>33</sup> COELHO, 2006, p. 171

<sup>34</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao Poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 226.

<sup>35</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. Malheiros. 2001, p. 24.

<sup>36</sup> AMARO, 2003, p.10.

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 241

<sup>38</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171.

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 676.

privilégios pela CRFB ao estabelecer que será vedado à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressas.

Ives Gandra Martins escreve:

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público em sua esfera de atuação<sup>40</sup>.

Assim, visa ao texto constitucional vedar a imposição de impostos para pessoas, bens ou fatos representativos, conforme minuciosamente trata o rol de imunidades do artigo 150, VI, da CRFB. Ao afirmar que a imunidade tributária tem como natureza jurídica a própria Constituição, pode-se afirmar, conseqüentemente, que a imunidade é uma norma constitucional de interesse nacional.

Portanto, tais imunidades funcionam por meio das limitações constitucionais, sendo específicas ao reduzir os tributos a certas pessoas, matérias ou fatos, colocando-os fora da tributação, sendo sempre ampla e individual, não comportando fracionamentos.

Pode-se dizer que será ampla e individual, não comportando fracionamentos, uma vez que tais tributos não vinculados irão incidir em casos escritos pela norma, atingindo pessoas, matérias ou fatos de forma individual e ampla.

Escreve Aliomar Baleeiro:

O que é imunidade? É a norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar Poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede Poder Tributário. Conjunto só inteligível se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas do Poder. Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o Poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, enquanto as imunidades: 1- São normas que somente atingem certos fatos e situações amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2- reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de Poder aos entes políticos da federação, delimitando-lhes negativamente a competência; 3- e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), tem eficácia ampla e imediata; 4- criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves: (Centro de Extensão Universitária. Pesquisas Tributárias Nova Série, n. 4). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 32.

<sup>41</sup> BALEEIRO, 2005, p. 228.

Roque Antônio Carrazza ensina que a expressão imunidade tributária tem duas acepções:

- a) Ampla: dignificando a incompetência da pessoa política para tributar:
- a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras do seu campo tributário;
  - b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte;
  - c) com efeito de confisco;
  - d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo o hipótese do pedágio);
  - e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica;
  - e) fazendo tábua rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.
- b) Restrita: aplicável às normas constitucionais que, de modo expresse, declararam ser vedado às pessoas políticas tributárias determinadas pessoas, que pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações<sup>42</sup>.

Compreende-se, dessa forma, que em sua acepção ampla a expressão imunidade tributária alcança quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Em sua acepção restrita, apenas os impostos.

#### 1.2.4.2 Categorias de imunidade

As imunidades estão contidas na CRFB em sua Seção II<sup>43</sup>. No artigo 150, VI, “a”, trata-se da imunidade recíproca concedida entre União, Estados e Municípios, que impede divergências políticas entre eles, garantindo estabilidade e tranquilidade para toda a federação. Por essa razão, a União não pode estabelecer tributos para os Estados ou Municípios pagarem, nem estes podem estabelecer tributos entre si.

Em seu inciso “b”, o artigo 150, VI, vem tratar sobre a imunidade conferida aos templos de qualquer culto, também previsto na CFRB em seu artigo 5º, VI, no qual

---

<sup>42</sup> CARRAZA, 2000, p. 600-601.

<sup>43</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

assegura o livre exercício dos cultos religiosos, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias, elevando-o ao patamar de um dos grandes valores da sociedade.

Já o inciso “c” do artigo 150, VI, CRFB, prevê a imunidade em relação aos partidos políticos, sindicatos e entidades de educação e assistência social. A imunidade confere a chance de tornarem-se fortes economicamente, exercendo o papel fundamental, que é sustentáculo da educação, assistência social e da democracia nacional.

Para adquirir a imunidade, esses estabelecimentos devem possuir, obrigatoriamente, as seguintes características, em acordo com o artigo 14 do CTN:

- a) Serem entidades sem fins lucrativos;
- b) aplicarem todos os seus recursos no país;
- c) escriturarem suas receitas e despesas nos livros próprios.

Se não provado periodicamente o preenchimento desses requisitos, a entidade perde a imunidade tributária e passa a ter obrigação de recolhimento de imposto.

A finalidade da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão abordado no artigo 150, VI, “d”, foi reduzir os custos da produção, permitindo que chegassem à sociedade com preços mais acessíveis, possibilitando sua aquisição pelo maior número de pessoas possível.

Assim, o constituinte visava autorizar a difusão do conhecimento a partir dos livros e da informação pelos jornais e periódicos, não incidindo tributação nem mesmo sobre o papel destinado à sua impressão, facilitando também o acesso à educação com livros mais baratos. Dessa forma, as propagandas realizadas em jornais, embora tenham finalidade comercial, não são tributáveis, eis que as mesmas são imprescindíveis para a manutenção financeira desse meio de comunicação, conforme imuniza a alínea “d”, do artigo 150, VI, CRFB.

As imunidades podem ser genéricas, ou seja, aquelas que se destinam a todos os impostos e podem ser específicas, referentes a um único imposto.<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> **As imunidades genéricas são:** imunidade recíproca às pessoas políticas (artigo 150, VI, “a” da CRFB); b) imunidade do patrimônio, renda e serviços das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público (artigo 150, §2º da CRFB); c) imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos templos de qualquer culto (artigo 150, VI, “b” da CRFB); d) imunidade dos partidos políticos, sindicatos dos empregados, instituições assistências e educacionais sem fins lucrativos (artigo 150, VI, “c” da CRFB); e) imunidade dos jornais, livros, periódicos e o papel destinado à sua impressão (artigo 150, VI, “d” da CRFB). **As imunidades específicas são:** a) imunidade em relação ao imposto sobre produtos industrializados (IPI); b) imunidade em relação ao imposto territorial rural (ITR); c) imunidade em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); d) imunidade em relação ao imposto sobre transferência de bens imóveis (ITBI).

Há também a imunidade em relação às contribuições sociais, sendo que a contribuição para a seguridade social não incidirá sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência de que trata o artigo 201 (artigo 195, II da CRFB). Ademais, são isentas de contribuições sociais para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (artigo 195, §7º da CRFB). Embora mencione “isentas”, trata-se de imunidade na concepção de alguns doutrinadores.

Vittorio Cassone entende que há na Constituição cinco categorias de imunidade:

- a- Recíproca: que se dá entre as pessoas políticas detentoras da competência tributária, em que não tributa a outra, em relação aos impostos;
- b- objetiva: quando veda tributação sobre determinado bem (aspecto objetivo): é vedado instituir impostos sobre “templo de qualquer culto”, imunidade aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão;
- c- subjetiva: quando veda que certas pessoas (aspecto subjetivo) sejam tributadas: intributabilidade de contribuições sociais destinadas à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei;
- d- mista: quando acumula as seguintes condições - é outorgada à pessoa (aspecto subjetivo) e em relação a determinado bem (aspecto objetivo): vedada a tributação sobre patrimônio, renda ou serviço (objetividade material) dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social e outras entidades (subjetividade);
- e- especial: as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios recebem proteção total da CF/88 (artigo 231), cabendo-lhes o usufruto exclusivo das riquezas do solo (não as do subsolo – ver artigo 20, IX), dos rios e lagos nelas existentes<sup>45</sup>.

O importante é notar que a regra da imunidade estabelece exceção. A Constituição define o campo tributável, vale dizer, o campo no qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. “Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional da esfera tributária, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária”<sup>46</sup>.

<sup>45</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos, doutrina, prática e jurisprudência. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 122.

<sup>46</sup> MACHADO, 2002, p. 241-242

### 1.2.4.3 Isenção X imunidade

Como se pôde apreender à luz das considerações iniciais expendidas, a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação.

Isenção é uma forma de não incidência do tributo, por força de regra jurídica excepcional. Na isenção, em consequência desse princípio, o tributo é devido com base em obrigação, mas lei especial ou de exceção exonera o sujeito tributário passivo de pagamento<sup>47</sup>.

Segundo o CTN, em seu art. 176, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica, sendo o caso o prazo de sua duração<sup>48</sup>.

Daí se afirmar que, no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.

Para o STF, que se fia nesses rudimentos conceituais, aqui brevemente expostos, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Na imunidade, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.

A isenção tributária, capitulada no Código Tributário Nacional, como uma modalidade excludente do crédito tributário (art.175), representa a vontade do legislador de particularizar uma determinada atividade econômica dentre as outras que integram a norma tributária, configurando-se a redução da carga tributária em uma subvenção, em dinheiro, concedida de maneira indireta. O mecanismo que se estabelece, em última análise, é através da função extrafiscal, em que, adequando a carga tributária, o legislador protege determinado segmento ou resolve problemas sociais e econômicos dos menos capazes de contribuir<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 3. edição. Brasília: Consulex, 1999.

<sup>48</sup> NOGUEIRA, 1999, p. 23.

<sup>49</sup> CALMON, Sacha; COELHO, Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 455.

Sob esse prisma, Carraza dispõe:

Como vemos, a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sejam alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuinte que reúne todas as condições para suportar a tributação<sup>50</sup>.

Quanto à forma de concessão, as isenções podem ser absolutas (em caráter geral) ou relativas (em caráter específico).

Na primeira hipótese, decorre diretamente da lei. Não depende de requerimento do interessado, nem de qualquer ato administrativo. Na segunda hipótese, a isenção se efetiva mediante despacho da autoridade administrativa em requerimento do interessado, com o qual este comprove o preenchimento das condições e requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão (art. 179 do CTN)<sup>51</sup>.

A isenção, portanto, seria norma de estrutura, intrometendo modificação no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta<sup>52</sup>.

A imunidade e a isenção fazem que certos fatos não tenham aptidão de gerar tributos, negando-lhes expressamente essa possibilidade. Ou melhor, excluem esses fatos da aplicação das normas de incidência tributária<sup>53</sup>. Portanto, a imunidade e a isenção estão no campo da não incidência, ou porque o legislador não quis tributar ou porque lhe faltou competência para tributar estipulada na própria Constituição Federal.

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária<sup>54</sup>.

<sup>50</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 334.

<sup>51</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 296.

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 329.

<sup>53</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 305.

<sup>54</sup> AMARO, 2010, p. 306.

Para o autor, essas diferenças entre as muitas formas de não incidência dizem respeito à técnica legislativa para a qual, se a exoneração tributária for em nível constitucional, tem-se a imunidade; se for dada por lei infraconstitucional, será isenção. Ou se o fato simplesmente não é referido na lei, diz-se pertencer ao campo da não incidência pura e simples.

[...] os campos de incidência e isenção cabem ao legislador ordinário. Este, dentro de sua competência, tem a faculdade de traçar o círculo da incidência e excepcionar a isenção. O da não incidência ficou fora do círculo da incidência. Em princípio, a área de incidência ou de isenção podem ser aumentadas ou diminuídas pelo competente legislador ordinário, porém jamais ultrapassar a barreira da imunidade, porque esta é uma vedação constitucional<sup>55</sup>.

Segundo Fernando Facury Scaff:

A imunidade tributária caracteriza-se como norma de desoneração tributária, constitucionalmente qualificada, e diz respeito à estrutura social e econômica de um país. Ela tem como objetivo a implementação concomitante dos objetivos do Estado, traçados na Constituição pela sociedade; e as isenções são normas conjunturais e não estruturais utilizadas para permitir maior flexibilidade na política econômica das unidades federativas<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1992.

<sup>56</sup> SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imunidades tributárias**. Cap. 25. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998.

## **CAPÍTULO 2 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS: A INFLUÊNCIA RELIGIOSA NAS DECISÕES**

### **2.1 Os direitos fundamentais: direitos individuais - cláusula pétrea**

Os direitos essenciais à pessoa humana não nascem de uma vez, mas sim gradualmente, das lutas de classes, das lutas contra o Poder, contra a ditadura, sempre em condições de escassez sobre determinada situação, quando se passa a reconhecer a sua necessidade para assegurar a cada indivíduo e à sociedade uma existência digna.

Na primeira dimensão dos direitos fundamentais, marcada pela sua constitucionalização, destacam-se a Declaração de Direitos do Povo de Virgínia (1776) e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), que é representada pelos direitos de defesa perante o Estado, marcada por uma atitude de abstenção, demarcando um espaço de autonomia individual.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 08 de dezembro de 1948, veio modificar a concepção de que os Estados e os entes públicos ocupavam posição muito superior à dos indivíduos, tendo como grande marco adotar o seu modelo no constitucionalismo liberal, reagindo contra a prepotência dos monarcas e seus abusos.

Apesar de vários autores considerarem que “direitos humanos” e “direitos fundamentais” se confundem, a nosso ver a expressão direitos humanos é usada para designar o momento em que estes surgiram ou foram reconhecidos pela comunidade humana. Relaciona-se mais próximo de posições filosóficas e históricas e da expressão direitos fundamentais para marcar a positivação, a constitucionalização desses direitos.

Direitos fundamentais nascem a partir da sua institucionalização, do reconhecimento pelas legislações positivas de direitos considerados inerentes à pessoa humana. Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho:

As expressões direitos do homem e direitos fundamentais são frequentemente utilizadas como sinônimas. Segundo a sua origem e significado, poderíamos distingui-las da seguinte maneira: direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos; direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados *espacio*-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu caráter inviolável, intertemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos objetivamente vigentes numa ordem jurídica concreta<sup>57</sup>.

Entende-se, dessa forma, que o termo "direitos fundamentais" apenas surge para a humanidade quando estes são positivados por um ordenamento jurídico específico, geralmente garantidos em normas constitucionais frente a um Estado.

Nessa mesma linha, Ingo Wolfgang Sarlet conclui:

[...] o termo direitos fundamentais se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão direitos humanos guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto aspiram à validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam um inequívoco caráter supranacional<sup>58</sup>.

Com o surgimento do constitucionalismo no século XVIII, apareceram as limitações da ação do Estado, tendo como principal objeto o Poder constitucional de disciplinar o exercício dos poderes públicos, moldando sua composição e seus limites. Assim, a Constituição deve reconhecer e garantir que os direitos fundamentais não sejam inviolados e desrespeitados pela coletividade.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 inspirou-se, desta forma, no *Bill of Rights* (imposto, em 1688, à realeza da Inglaterra) e na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, contendo uma série de versículos que veiculam os direitos fundamentais do homem e suas garantias<sup>59</sup>.

Já na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, no artigo 72, §3º, foram consagradas as liberdades de crença e culto, estabelecendo-se que “todos os

<sup>57</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 1998, p. 259.

<sup>58</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 35-36.

<sup>59</sup> CARRAZA, 2000, p. 382.

indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens”.

Desde então, na primeira Constituição Republicana, de 1891, o Brasil aboliu formalmente a ideia de religião oficial, religião de Estado. No Brasil, o Estado é laico. Não tem religião oficial. É o Estado sem religião, ou melhor, que não prega alguma religião, sendo esta de livre escolha de seus cidadãos.

Ao voltar à história das imunidades, tem-se que a primeira referência à imunidade tributária aos templos de qualquer culto aconteceu na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, em seu parágrafo 2º, do artigo 11, que previa a vedação quando dificultar o exercício de cultos religiosos, o que caracteriza, também, uma autêntica imunidade. No entender do autor Yoshiaki Ichiara, tal artigo seria o embrião da imunidade dos templos de qualquer culto, previsto na CRFB de 1988.

O artigo 5º, VI, da CRFB de 1988 consagra o princípio da liberdade de crença, da liberdade de culto, da liberdade de liturgias e de organização religiosa, insertas no catálogo constitucional das liberdades públicas.<sup>60</sup>

Incisiva e inequívoca nessa matéria, a CRFB de 1988 imprime ao Estado um caráter rigorosamente laico, vedando, em seu artigo 19, inciso I, que ele, de um lado, estabeleça alianças ou relação de dependência com qualquer religião ou culto; e, de outro, que embarace o funcionamento de culto de qualquer natureza.

Dessa forma, é expressa pela CRFB de 1988 a vedação do Estado de se estabelecerem cultos religiosos ou igrejas, deixando claramente proclamados a separação de Estado e Igreja, mantendo nenhum tipo de relações de dependência ou aliança com a entidade.

A CRFB de 1988, ao citar em seu artigo 5º, VI, que “garantida, na forma da lei, a proteção dos locais de culto e a suas liturgias”, entende apenas o Poder de polícia do Estado sobre os locais de culto (como licença para funcionamento, se está em acordo com as normas de segurança, registro, etc.) e a proteção contra preconceitos sobre as escolhas de cada cidadão (princípio da não discriminação e o princípio da liberdade religiosa).

---

<sup>60</sup> 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;

Existem direitos fundamentais em todos os países, e poucos lugares se concedem imunidade às entidades religiosas. Sob esta ótica, somente esses países que concedem tais privilégios estão respeitando esses direitos?

Fica, dessa maneira, a dúvida se as imunidades são ou não cláusulas pétreas. As cláusulas pétreas estão insculpidas no artigo 60 §4º da CRFB de 1988, que preleciona: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I. a forma federativa de Estado; II. o voto direto, secreto, universal e periódico; III. a separação dos Poderes; IV. os direitos e garantias individuais”.

Trazendo o conceito de rigidez constitucional do Texto de 1988, Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior sustentam:

A Constituição que exige para sua alteração um critério mais solene e difícil do que o processo de elaboração da lei ordinária. Exemplo de Constituição rígida é a brasileira. Essa rigidez pode ser verificada pelo contraste entre o processo legislativo da lei ordinária e da emenda constitucional. Enquanto aquele se submete às regras da iniciativa geral (artigo 61 da CF) e à aprovação por maioria simples, a outra reclama iniciativa restrita (artigo 60 da CF) e aprovação por maioria qualificada de três quintos. Vê-se, por esse e por outros aspectos, que é muito mais fácil aprovar uma lei ordinária do que uma emenda constitucional<sup>61</sup> (ARAUJO; NUNES JÚNIOR, 2005, p. 4.).

Nessa seara, a rigidez constitucional celebra as chamadas cláusulas pétreas, por traduzir a impossibilidade do Poder Constituinte Derivado Reformador de alterar as disposições constitucionais que expressem garantias fundamentais:

Autores como Regina Helena Costa, José Souto Maior, Ricardo Alexandre e Roque Carraza defendem que as imunidades são cláusulas pétreas, por se tratar de direitos individuais do contribuinte. Carraza leciona que: “Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, Poder ou autoridade pode anular”<sup>62</sup>. Ricardo Alexandre cita que: “Boa parte das limitações constitucionais ao Poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, por configurarem verdadeiras garantias

---

<sup>61</sup> ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4.

<sup>62</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 710.

individuais do contribuinte. [...] A imunidade denominada religiosa protege a liberdade de culto, que é um direito individual<sup>63</sup>.

José Souto Maior Borges, na mesma linha, aduz:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do Direito Constitucional do que um problema do Direito Tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação<sup>64</sup>.

Regina Helena Costa sobre o tema em foco defende:

[...] quando a exoneração tributária é outorgada por uma Constituição, pretende-se seja perene. Se a Constituição é rígida, tal perenidade está assegurada em termos mais consistentes, diante do maior grau de dificuldade estabelecido para sua modificação. [...] No caso da Constituição Brasileira, no que tange às imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu grau máximo. Isto porque as normas imunizantes são cláusulas pétreas, autênticas limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte Derivado<sup>65</sup>.

Nesse caminho, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu<sup>66</sup> que há vinculação das imunidades tributárias com os direitos fundamentais, donde resulta a impossibilidade da retirada dessas garantias constitucionais do Texto de 1988.

Muito embora possamos admitir que determinadas cláusulas (ou dispositivos) constitucionais, por uma questão de segurança jurídica e de mínima previsibilidade política e social, devem estar protegidas de interesses modificativos circunstanciais, motivados por grupos de pressão, entendemos, como poucos, que não podemos dar uma interpretação demasiadamente abrangente e elástica ao alcance destas denominadas cláusulas pétreas. Inicialmente, pelo simples fato de nossa Constituição ser exaustiva e analítica em suas disposições.

<sup>63</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 3. ed. Atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009, p. 99-100.

<sup>64</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 185.

<sup>65</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. rev. atual., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 68.

<sup>66</sup> Ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) 939-7, Rel. Min. Sidney Sanches, DJ 18-03-1994.

Este texto cuida de praticamente tudo. Se alargamos o conceito de disposição imodificável, a própria sociedade civil, cambiante, dinâmica e modificável em seus padrões de relacionamento e funcionamento cada vez mais em um tempo mais curto, se dissociará, de fato, do documento que sustenta sua estrutura mínima de organização. Partimos do princípio que uma Constituição, como a brasileira (prolixa e cansativa), deve estar sempre sujeita a alterações (obedecidos os trâmites para tal, cuja implementação exige várias composições políticas)<sup>67</sup>.

Não há como vislumbrar que a imunidade religiosa é um direito individual e, conseqüentemente, uma cláusula pétrea. O direito que o legislador preza em tela é a aceitação do Estado e a sua proteção aos direitos de escolha religiosa de cada cidadão. O direito individual transcrito frisa o princípio da não discriminação, em que positivamente o Estado assume postura proativa, garantindo a cada indivíduo a opção de, sem qualquer prejuízo ou ameaça, adotar ou não uma religião.

Tem-se, por um lado, o direito individual de escolha da religião a qual o cidadão deseja seguir e, por outro lado, a positivação desses direitos, que veio a constituir o artigo 5º, VI da CRFB, sendo esse o direito fundamental.

A imunidade tributária deve ter apenas um significativo conteúdo econômico, não se confundindo com direitos fundamentais. Cobrar imposto da Igreja não iria torná-la menos acessível. Seria até uma forma de conter a quantidade indiscriminada de igrejas que se abrem todos os dias no Brasil.

A inclusão compulsória de todas as pessoas na estrutura de uma sociedade organizada, natural consequência da divisão do mundo em Estados, faz com que todos sejam credores e devedores solidários dos direitos fundamentais, de forma irrenunciável. A sociedade contemporânea constitui um condomínio indissolúvel entre todos os cidadãos, na medida em que titularizam o patrimônio material e imaterial do Estado. A posição devedora de cada um é caracterizada tanto pelo necessário respeito aos direitos alheios quanto pela contribuição pecuniária compulsória, denominada tributo. Por meio dos tributos cada pessoa retribui à sociedade em razão do que obteve a partir de sua inserção social<sup>68</sup>.

O cerne da questão não é tão somente a quantidade, mas o propósito, a finalidade sob a qual as igrejas têm sido criadas. A quantidade de pastores, bispos e líderes que criam uma nova denominação sem capacidade alguma de exercer o ministério de forma equilibrada é notória. Faltam preparo, instrução, discernimento e conhecimento bíblico

---

<sup>67</sup> MURTA; TEIXEIRA, 2012, p. 10.

<sup>68</sup> WEISS. Fernando Lemme. **A distorção conceitual sobre as imunidades e suas conseqüências**. Congresso Nacional de Procuradores de Estado – Fortaleza-CE, 2009, p. 01-02.

sobra ignorância, heresias e pessoas sendo conduzidas de forma irresponsável. Outro fato importante de se citar seria a fiscalização em torno do serviço prestado para as comunidades. É dever do Estado proteger seu povo. Infelizmente, grande parcela de cultos não preza a pregação, mas sim os ganhos financeiros, e quem sai prejudicado é o cidadão que, hipnotizado após sessões de lavagem cerebral, retira dos seus suados 10% do salário mínimo para o pastor. Já até existe um ditado popular que se diz “se nada deu certo para você, abra uma Igreja”. Como exemplo, a Igreja Universal do Reino de Deus promove cursos intensivos para criar pastores por R\$ 700 por alguns dias de aula. Mas virar pastor não é apenas uma questão de dinheiro (Malafaia paga até R\$ 22.000 para os seus pastores mais bem-sucedidos, segundo a revista “Veja São Paulo”), é também de Poder<sup>69</sup>.

Como se tem comprovado na mídia, vários líderes religiosos usam a Igreja para fazer dinheiro, e o Estado, concedendo imunidade e não fiscalizando, não está preservando direitos individuais coletivos, mas sim sendo conivente com uma porção de aproveitadores.

Perante tais entendimentos, observa-se distorção principiológica de alguns pontos constitucionais. Para vários doutrinadores e pela Suprema Corte, as imunidades são essenciais à preservação das liberdades e direitos fundamentais, sendo elas imprescindíveis a um Sistema Tributário justo. Mas essas pessoas não observam como é injusto pensar que outros cidadãos muito mais necessitados devam pagar por aqueles que são abraçados por tais ditames. Uma questão lógica: quanto mais ampliações houver no rol das imunidades, maior será a carga tributária no país, e pior distribuída será.

Não há como vislumbrar que um princípio é mais importante que outro. Observa-se que o nome “princípio” está sendo usado no mundo da interpretação constitucional de forma completamente sem nexos, como uma maneira de justificar os resultados. Vários outros princípios são massacrados ao serem escolhidos por outro como sendo ele o mais importante.

O fato de sermos um Estado laico não significa que deixamos de ser “teístas”. Como é sabido, o Brasil é laico e teísta. É que o próprio “preâmbulo” do texto constitucional faz menção à “proteção de Deus” sobre os representantes do povo brasileiro, nossos legisladores constituintes, indicando que estes partiram da premissa de que um Ser Supremo existe, sem que isso signifique uma reaproximação do Estado com a Igreja, nem mesmo com uma específica religião. Isso porque, no decorrer de todo o texto fundamental, o constituinte “se mantém absolutamente equidistante, seguindo o princípio da

---

<sup>69</sup> Disponível em: <http://forbesbrasil.br.msn.com/negocios/bispo-edir-macedo-%C3%A9-o-pastor-mais-rico-do-brasil-com-uma-fortuna-de-usdollar-950-milh%C3%B5es>. Acesso em: janeiro de 2013.

neutralidade e garantindo o pluralismo religioso”<sup>70</sup>. Aliás, é bom frisar, em tempo, que o Estado brasileiro, não obstante teísta, deverá respeitar tanto o teísmo como o ateísmo – opções personalíssimas do indivíduo deísta, ateu ou agnóstico. A título de curiosidade, o censo demográfico realizado em 2010, pelo IBGE, revelou que 8,0% da população (em torno de 15,3 milhões) declararam-se irreligiosos: ateus, agnósticos ou deístas<sup>71</sup>.

Portanto, tratar a imunidade religiosa como uma cláusula pétrea demonstra claramente um benefício a uma classe que não necessita. A Igreja é detentora de vários imóveis, vários bens móveis e ainda recebe milhões de seus fiéis. A imunidade tributária aos templos de qualquer culto não consagra direito ou garantia fundamental, apenas trata de Sistema financeiro, um benefício tributário concedido pela Constituição Federal, que vem herdando tal hermenêutica desde a primeira Constituição Republicana Brasileira. Decisão parecida com o entendimento proposto na presente explanação surge na RE 372600, quando foi revogado o artigo 153, §2º, II, da CRFB de 1988, o qual previa o benefício da não incidência sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social à pessoa com idade superior a 65 anos, com renda constituída de rendimento do trabalho.

IMUNIDADE. ARTIGO 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma artigo 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental, tampouco um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido<sup>72</sup>.

Interessante citar tal decisão, pois demonstra claramente a injustiça que cometem concedendo privilégios para uns e para outros não. Tal artigo representava um benefício importante para os idosos. Uma classe sofrida, com teto de aposentadoria, a grosso modo, ridículo. Fica a questão: qual o motivo de não ser equiparado a um direito individual o benefício que pretendeu o artigo 153, §2º da CRFB de 1988, e por que seria um direito

---

<sup>70</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. V. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 240.

<sup>71</sup> Disponível em: [ftp://ftp.ibge.gov.br/Censos/Censo\\_Demografico\\_2010/Caracteristicas\\_Gerais\\_Religiao\\_Deficiencia/tab1\\_4.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Censos/Censo_Demografico_2010/Caracteristicas_Gerais_Religiao_Deficiencia/tab1_4.pdf). Acesso em: agosto de 2012.

<sup>72</sup> (STF, RE 372600, Relator Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 23-04-2004).

individual a imunidade concedida no artigo 150, VI, b? A supressão da imunidade religiosa não afetaria “pontos nucleares da Constituição”, pois estaria apenas retirando um benefício de quem não necessita, ao contrário ou em total consonância com a ementa do Recurso Extraordinário improvido supracitado. Onde está a justiça tão prezada em nosso Sistema ao cobrar impostos dos aposentados, assalariados, dos pobres, pequenos empreendedores e não cobrar de uma instituição milionária como a Igreja?

## **2.2 Revelação do divino como forma de articulação do poder**

No Estado Democrático Brasileiro pode-se considerar que o Poder está localizado nas mãos do governo, exercendo-se devido a determinadas instituições específicas, como, por exemplo, o exército, a polícia, o judiciário e partidos políticos. Algumas com o propósito de transmitir decisões, aplicando sanções àqueles que não cumprem com o estabelecido; outras, investidas na distribuição ou na venda do saber (escolas e universidades), servem para manter certo Poder sobre determinadas classes sociais, exercendo grande influência nas concepções filosóficas de cada grupo, das instituições econômicas, comerciais e financeiras, inserindo os fundos monetários, agências reguladoras, as organizações mundiais de comércio, bancos mundiais, que estão localizados em outra esfera de governo. Com isso, ferem de certa forma a democracia nacional, uma vez que seus representantes não são escolhidos democraticamente e exercem considerável Poder sobre o Estado.

Nesse mesmo nível das instituições governamentais e não governamentais que exercem Poder sobre a sociedade está a Igreja. Não seria um Poder repressor, que agride, que prende, que mata, mas sim ideológico, em que a incógnita transcendental reflete-se no discurso da dominação do Poder que a Igreja exerce sobre uma população. Tal incógnita se refere às sanções divinas, que transparece nos julgamentos, na vingança transcendental, em especial no medo do pós-morte e da pobreza, impetrado na tradição histórica do discurso da natureza humana.

Esse discurso histórico diz respeito a três traços neuróticos do ser humano que se referem ao medo da morte, medo da pobreza e das forças da natureza. Em todo homem existe uma relação prévia com a revelação divina. Tal relação entre a pessoa e “Deus” encontra o condão na fé, pois por ela que se demonstra o respeito a Deus e por esse elo que se chega à salvação, mesmo havendo divergências nas crenças. Ao estudar a teoria

evolucionista, em especial a questão do homem primitivo em relação à adoração aos deuses, Tylor descreve que:

Um vivo temor da morte, o desejo de não morrer levaram o homem primitivo a formular a ideia duma alma pessoal, que haveria de sobreviver à morte certa do corpo. Por outro lado, o medo das forças naturais incitou-o a pensar que tais forças eram a acção de divindades ofendidas, que castigam os homens pelos seus pecados. Esta personificação das forças naturais fez, logicamente, acreditar ao homem que as divindades podem ser aplicadas nas orações com sacrifícios<sup>73</sup>.

Historicamente o divino era usado para a dominação dos povos, o homem sempre temendo a natureza, a sua imensidão e a sua infinita força. Por essa magnitude imensurável de coerção sobre os homens, a natureza era vista como algo temível, em que somente os deuses poderiam salvar. Tais fatos são especialmente compreensíveis se tivermos em conta o escasso Poder que o homem primitivo tinha sobre as forças da natureza. Ao transcrever sobre a questão do elemento natureza na vida do homem primitivo, Fadden faz a seguinte preposição dos pensamentos de tais povos:

Quando o homem começou a pensar nesse sentido, que coisa mais natural para ele do que crer que tão poderosas forças eram a acção dos deuses, seres comparáveis ao humano, mas infinitamente superiores a ele? Que coisa mais natural do que pensar que o fogo devastador e o raio são a acção duma divindade ofendida? Que coisa mais natural do que pensar que uma divindade benigna concede de ordinário a preciosa chuva para os campos e que essa mesma divindade está ofendida quando vidas e bens são arruinados por furiosa inundaçã?<sup>74</sup>

Diante de tais questões, o homem constata que se as forças da natureza são ações provenientes dos deuses; e se tais deuses lançam vinganças sobre eles, há que se comprovar ou ao menos tentar de alguma forma impedi-las. E como impedir uma obra de algo que não está próximo, que é mais poderoso, que se aborrece e depois se alegr,a mas que não exprime suas vontades? A maneira seria adorando-o, surgindo nesse momento as orações e sacrifícios.

No direito antigo, quando surgiram as primeiras civilizações urbanas, em especial na Mesopotâmia, onde se deu o início do direito, os governantes eram tidos como membros divinos escolhidos pelos deuses, como bem deixa claro o prólogo do primeiro código da

<sup>73</sup> TYLOR, Edw. B. *apud*, FADDEN, Charles J. Mc. **Filosofia do comunismo**. 2. ed. Lisboa: União gráfica. 1964, p. 304.

<sup>74</sup> FADDEN, 1964, p. 147.

humanidade, o código de Ur-Nammu, datado por volta de 2.010 a.C., “depois os deuses fizeram de Ur-Nammu um guerreiro poderoso, rei de Ur, da Suméria e de Akkad”.

Para Antônio Carlos Wolkmer, o exemplo mais enfático dessa revelação consta no Código de Hammurabi, datado de 1609 a.C.: “Num extenso prólogo, fica ali explicitado que o conjunto de leis foi oferecido ao povo da Babilônia pelo deus Samas, por intermédio do rei Hammurabi, e não por decisão deste”<sup>75</sup>. Enquanto isso, no Egito, o Faraó era o próprio Deus, não havendo ao menos a necessidade de um direito escrito. Assim, o eixo genealógico denotava que o Poder era transcendental, uma ressurreição dos grandes ancestrais, sendo as normas de direito uma justificação no princípio da revelação divina. As crenças acabavam assim, dominando o Estado, pois ela escolhia os seus representantes.

E por qual motivo na Mesopotâmia houve a necessidade de um direito escrito e no Egito não? O motivo era que as águas do Rio Nilo eram previsíveis e as do Rio Tigre e Eufrates eram totalmente imprevisíveis. Para os povos do Egito, o Faraó se revelava na figura do próprio Deus e por esse simples motivo “tinha o controle sobre a natureza para os cidadãos egípcios”.

Na Mesopotâmia ocorria o inverso do Egito; em um ano havia enchente e outro ano era apunhalado pela seca, demonstrando então uma fraqueza dos governantes mesopotâmicos sobre os deuses (na visão desse povo), estando a figura do monarca enfraquecida para o seu povo. Surgiu então a necessidade da legitimação como maneira de exercer a verdade, da maneira que a verdade é a norma, aumentando o Poder do governante, que se via enfraquecido perante o Poder da natureza e da revelação do divino.

Para Engels, a religião<sup>76</sup> nasce quando o homem começa a crer que seus pensamentos e sensações não eram atividades do próprio corpo, acreditando em uma alma distinta, que habita o corpo e o abandona na hora da morte. Com tal maneira de se ver a vida, o ser humano começa a refletir sobre a relação que existe entre a alma e o mundo exterior. Diante de tais pensamentos, no intuito de se livrar desse tormento, entra-se na seguinte reflexão: “Se com a morte a alma abandona o corpo, em vida está dentro dele. Já não há razão para inventar uma morte para a alma!”<sup>77</sup>. Para Engels, o que conduz à noção aborrecida da imortalidade pessoal não é o desejo religioso de consolação; é a incerteza,

---

<sup>75</sup> WOLKMER, Antônio Carlos (org.). **Fundamentos de história do Direito**. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 29.

<sup>76</sup> Para o comunismo, a religião é o “resultado duma personificação das forças naturais entre os povos primitivos. Naqueles tempos, as divindades foram tão numerosas como as forças naturais, com que esse povos primitivos depararam no mundo” (vide FADDEN, 1964, p. 303-304). A religião surge desse ponto de vista num mundo bem antes do sistema de propriedade privada, sendo necessária a criação de órgãos para defender e facilitar a escravidão das massas.

<sup>77</sup> FADDEN, 1964, p. 146.

entendendo que “esta nasce da ignorância comum e universal acerca do que havemos de fazer com esta alma, uma vez aceita a sua existência, depois da morte do corpo”<sup>78</sup>.

Para o movimento comunista, após o aparecimento da propriedade privada, surge um medo que não havia, que ultrapassava o temor da força da natureza, tal era o medo da escravidão, da pobreza, de ser dominado economicamente. É o medo da ação das forças econômicas, muito semelhantes ao terror primitivo.

O medo criou os deuses. É o medo das forças cegas do capital; cegas, porque a sua acção ameaça o trabalhador e o pequeno industrial com a catástrofe e a ruína “súbita”, “inesperada” ou “casual” para reduzi-lo à mendicidade, ao pauperismo, à prostituição e à morte pela fome. Esse é o anteparo fundamental da religião moderna, coisa que o materialista terá em conta antes de tudo e, sobretudo, se não quiser ficar-se para sempre no jardim de infância do materialismo<sup>79</sup>.

A figura da Igreja surgiu com os hebreus. Sob a égide desse povo, surgiu a ideia de que existe apenas um Deus, o monoteísmo<sup>80</sup>. Tal povo, sofrido e escravizado, quando estava em cativeiro na Babilônia, sob a influência das escritas dos fenícios, formalizou suas crenças em escritas que se tornaram sua fonte de esperança. Nessas escritas estava a esperança de um salvador, aquele que viria livrar o povo da escravidão e trazer o conforto da terra prometida. Aparece, então, em Jerusalém, essa figura tão esperada, Jesus Cristo<sup>81</sup>.

Os hebreus se negavam a cultuar a deusa romana, símbolo da unidade material, e não aceitavam a divindade dos imperadores, permanecendo calados perante a escravidão<sup>82</sup>, ao mesmo tempo pregando o pacifismo e a igualdade. Logo na metade da Idade Média, Roma se viu enfraquecida, o povo estava descontente com a corte, enforcado com os tributos, insatisfeito com as leis injustas dos reis e do derramamento de sangue e foi aos poucos saindo das cidades e indo para o campo. As pequenas glebas rurais se tornaram

<sup>78</sup> ENGELS *apud* FADDEN, 1964, p. 147.

<sup>79</sup> LENINE *apud* FADDEN, 1964, p. 150.

<sup>80</sup> Cf. FADDEN, 1964, p. 305: “A religião politeísta foi, por conseguinte, produto evidente dum processo evolutivo. Foi preciso muito tempo e elevado nível de desenvolvimento intelectual para que o homem pudesse aperceber-se da rudeza do politeísmo e passasse, através de um processo de abstração, à formulação desta religião monoteísta unificada com que estamos familiarizados”.

<sup>81</sup> Cf. ENGELS, 1935 *apud* FADDEN, 1964, p. 149: “Tal é a origem do monoteísmo. Foi este, segundo a História, o último produto da filosofia vulgarizada dos gregos e encontrou a sua encarnação em Jeová, deus nacional dos judeus. É graças a esta forma hábil manejável e adaptável que a religião pode subsistir. É já a forma imediata ou sentimental da relação do homem com as estranhas forças naturais e sociais, que o oprimem enquanto permanece sob o seu domínio”.

<sup>82</sup> Cf. FADDEN, 1964, p. 148: “Desde o momento em que a propriedade privada se constituiu em lei da sociedade as forças que arruinavam o homem eram de natureza social e econômica. E assim como o homem inventou a religião, no princípio, para suavizar os sofrimentos causados pelas forças naturais, assim agora se voltou para a religião, a fim de obter uma possível ‘fuga’ da escravidão econômica, que fazia já parte da sua vida”.

templos de pregação e a cada dia mais e mais apareciam adeptos à procura de consolo. Nesse tempo de crise, a mensagem do cristianismo aparece como a salvação as massas.

Abraçar o cristianismo naquele momento de fraqueza foi mudar completamente o discurso romano de dominação. A partir desse momento, Roma sofreu uma metamorfose, mudou sua história bruscamente, passando de império dominador, conquistador, bruto, poderoso, intimidador e temido a pacificador, com discurso bíblico, pregando o direito justo e conservando a presença de um único Deus, o “Salvador”.

O Imperador Romano Teodósio, por meio do Edito de Tessalônica, em 390, tornou o Cristianismo a religião oficial do Império. Com esse ato, ele buscava não apenas exercer controle sobre a crença cristã, mas dar ao Cristianismo caráter oficial, utilizando também a estrutura da Igreja como instrumento organizativo do Império. A Bíblia nesse momento surge como uma forma de articular as formas de Poder sobre o povo. A partir desse momento as duas instituições caminharam lado a lado, dependendo e justificando-se “mutuamente do Poder para conquistar o povo”.

A partir do século V, a Igreja Católica começou um longo trabalho para unificar a fé cristã em todos os lados da Europa, que se via dominada em grande parte pelos povos do Oriente. Como demonstração de Poder iniciou-se a implantação de enormes catedrais, sempre monstruosas, luxuosas, revestidas de muito ouro e muitos detalhes. Os bispos dominavam significativas porções de terras e a Igreja monopolizava a produção intelectual e jurídica e controlava a política.

Importante ressaltar a influência decisiva da religião no processo de organização estatal, uma vez que os monarcas antes de assumirem o Poder e de serem coroados, deviam necessariamente ser aprovados pela autoridade religiosa. A religião fica então impregnada pelo odor do Poder. O que era, em tese, a salvação do povo tornou-se o lobo, que pregava o medo da vingança divina, cobrava indulgências, em que a liberdade da punição de Deus sobre o pecado poderia ser comprada. Aparece a imagem do Deus que julga, que manda para o inferno, que vinga. Aquele povo que viu na Igreja a salvação estava aprisionado nos apontamentos daqueles que representavam o clero.

Nesse período da alta Idade Média surge um Poder herdado da revelação divina, garantido de repressões, neutralizações, com transmissões regradas, um discurso limitado, no qual a Igreja é o Estado e a norma cânone é o fruto das necessidades de

dominação, sendo uma ciência universal, santa, de imposição e transmissão do Poder, não se podendo questionar, modelador da verdade<sup>83</sup>.

Somente com a Revolução francesa, após os abusos sofridos pela população por parte da nobreza e pelo clero, que aparece a separação entre Igreja e Estado. Tal movimento tinha a pretensão de instaurar a religião da razão, incluindo um sentimento anticlerical e antirreligioso, excluindo, assim, as outras formas de crenças e cultos. Uma das primeiras medidas dos revolucionários foi a supressão do dízimo e a confiscação dos bens do clero. Os padres foram perseguidos, as igrejas fechadas, os sinos destruídos e, antes de ser decapitado, o rei Luiz XVI foi obrigado a renunciar a seu Poder divino, tornando-se um cidadão como qualquer outro. Esse quadro só seria resolvido com Napoleão Bonaparte.

No período do Consulado, Napoleão e o Papa Pio VI assinaram uma Concordata que redefiniu as relações entre a Igreja e o Estado. Por essa Concordata a Igreja Católica era reconhecida na sua unidade e estatuto, a liberdade de culto era garantida e o catolicismo era aceito como a religião da maioria dos franceses. Contudo, a Igreja ficava subordinada ao Estado, pois a nomeação de bispos era feita pelo Consulado.

Os romanos, ao chegarem à Península Ibérica (século II a.C.), sofreram grande resistência por parte dos lusitanos, mas após insistência do exército os lusitanos sucumbiram e aos poucos absorveram a cultura dos invasores. Nove séculos depois, verificou-se um movimento chamado “Reconquista”, também conhecida como “Conquista Cristã”, que visava à recuperação da Península Ibérica durante a invasão muçulmana. Com a reconquista, posteriormente veio a surgir Portugal, que teve como figura basilar em sua independência o apoio da Igreja Católica e como norma o Direito Canônico.

Portugal foi o pioneiro em várias medidas entre a Idade Média e a Idade Moderna, em especial as Grandes Navegações, patrocinadas pela Igreja Católica. Após a descoberta da Ilha de Vera Cruz, que hoje é o Brasil, os portugueses, na tentativa de evangelizar os índios, de fato perceberam facilidade na cristianização destes, mas há historiadores que entendem que os índios estavam na verdade curiosos com os gestos e falas ritualísticos dos europeus, não havendo real interesse na fé católica.

---

<sup>83</sup> Cf. ENGELS, 1935 *apud* FADDEN, 1964, p. 149: “No entender de Engels, a religião monoteísta ganhou força realmente quando, a par das forças da natureza, começaram a intervir as forças sociais. Estas se apresentavam ao homem estranhas e inexplicáveis ao princípio. Dominavam-no com a mesma aparente necessidade que encontramos nas forças da natureza. A personificação fantástica que a princípio refletia somente forças naturais adquiriu nesse momento atributos sociais e começou a representar forças históricas. Num ulterior estado de evolução, todos os atributos naturais e sociais dos inúmeros deuses são transportados para um Deus único e todo poderoso, que outra coisa não vem a ser que o reflexo do mesmo homem”.

Em 1822 deu-se a Independência do Brasil e em 1824 foi outorgada a primeira Constituição do Brasil, tendo como um dos seus pontos principais a adoção do catolicismo como religião oficial. As outras religiões eram permitidas com seus cultos domésticos, sendo proibida a construção de templos com aspecto exterior diferenciado. Somente em 1891, inspirados pela Constituição dos Estados Unidos, houve a separação de Estado e Igreja e o país não mais assumiu uma religião oficial.

A tradição e o Poder da religião estão impregnados em toda a sociedade e decidir questões ligadas à Igreja é o mesmo que julgar um ente familiar ou até mesmo julgar um Poder superior. Nas palavras de Foucault:

O jugo da lei e o brilho da glória, essas me parecem ser as duas faces pelas quais o discurso histórico visa a certo efeito de fortalecimento do Poder. A história, como os rituais, como as sagrações, como os funerais, como as cerimônias, como os relatos legendários, é um operador, um intensificador do Poder<sup>84</sup>.

O Poder é aquele que julga, que aponta, que condena, que obriga, destinando a uma maneira de viver e morrer, como uma maneira ritual de fortalecimento do Poder. A força do discurso sempre se denotou neste ponto: “Aquele que consegue convencer que está mais próximo do divino será o monarca ou o governante”, pois ele será o Salvador. Para Foucault, “a história é o discurso do Poder, o discurso das obrigações pelas quais o Poder submete; é também o discurso do brilho pelo qual o Poder fascina, aterroriza, imobiliza”<sup>85</sup>.

### **2.3 Da subjetividade do termo “templos de qualquer culto”**

A CRFB/88 dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. Tais limitações constitucionais de se tributar a respeito dos templos de qualquer culto estão previstas no artigo 150, VI, b e §4º, da CRFB.

Devido ao pluralismo religioso existente, os templos de qualquer culto a que se refere à CRFB não são apenas a catedral católica, mas também a sinagoga, o terreiro candomblé, budista, mesquita maometana, igreja protestante, a casa espírita kardecista e

<sup>84</sup> FOUCAULT, Michel. 1926-1984. **Em defesa da sociedade**: curso no Collège de France (1975-1976). Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 77.

<sup>85</sup> FOUCAULT, 1999, p. 79.

todas as formas de culto, conforme leciona o artigo 5<sup>a</sup>, VI, da CRFB, ao dizer que “todos são iguais perante a lei”.

Antes de descrever o significado da palavra “templo”, que provém do latim, deve-se passar antes pelos hebreus, povo este que inventou a religião monoteísta. O significado de templo já era descrito por esse povo antes mesmo dos romanos terem implantado a religião em sua cultura no período do Baixo Império.

A palavra templo, ou santuário, aparece várias vezes na Bíblia. O tabernáculo ou “tenda da congregação” (santuário que carregava a arca da aliança composto por uma tenda) foi a primeira transcrição que demonstrou um local de adoração presente em Êxodo<sup>86</sup>. Conforme se observa nessa passagem bíblica (Êxodo 35), há uma descrição perfeita de como seria esse tabernáculo, entendendo-se perfeitamente que se tratava de um templo móvel<sup>87</sup>.

O Êxodo é datado por volta de 1600 a 1200 a.C., durante o período conhecido como “Confederação”, formado pelas 12 tribos, tendo como ponto inicial a volta do Egito, liderada por Moisés, e Israel, governada por juízes, dando início à Lei Mosaica<sup>88</sup>. Após isso, o primeiro templo foi construído por Salomão, mais ou menos em 959 a.C., e destruído pelos babilônios em 586 a.C.

Em latim, *templum* significa:

Edifício público destinado à adoração a Deus e ao culto religioso; Igreja e qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade. Lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde se podia alongar a vista. Maçon, a loja ou sala onde os maçons se reúnem para celebrar as suas sessões. A ordem dos templários. Lugar misterioso e respeitável<sup>89</sup>.

<sup>86</sup> Cf. Bíblia Sagrada (Êxodo 35:21): E veio todo o homem, a quem o seu coração moveu, e todo aquele cujo espírito voluntariamente o excitou, e trouxeram a oferta alçada ao SENHOR para a obra da tenda da congregação, e para todo o seu serviço, e para as vestes santas.

<sup>87</sup> Cf. Bíblia Sagrada (Êxodo 25:9): “Conforme tudo o que eu te mostrar para modelo do tabernáculo e para modelo de todos os seus móveis, assim mesmo o fareis” (Êxodo 40:33). “Levantou também o pátio ao redor do tabernáculo e do altar e pendurou a coberta da porta do pátio. Assim, Moisés acabou a obra (Zac 3:7) Assim diz o Senhor dos Exércitos: Se andares nos meus caminhos, e se observares a minha ordenança, também tu julgarás a minha casa, e também guardarás os meus átrios, e te darei livre acesso entre os que estão aqui” (Isa 62:9). “Mas os que o ajuntarem o comerão, e louvarão ao Senhor; e os que o colherem beberão nos átrios do meu santuário”.

<sup>88</sup> WOLKMER. Antônio Carlos. **Fundamentos de história do Direito**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

<sup>89</sup> MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

Aurélio Buarque de Holanda define templo como um lugar cuja finalidade essencial é contemplar, palavra que deriva do latim *contemplare*, e significa “olhar, observar, atenta ou embevecidamente; considerar com admiração ou com amor”<sup>90</sup>.

Para Fernando Lemme Weiss:

Somente constituem templos os locais destinados diretamente ao culto divino (de alguma divindade), seja em razão da consagração habitual, como áreas naturais ou urbanas, ou de bênção (escolha), situação dos locais especificamente destinados ao culto. É importante também que sejam livremente abertas ao público e que se prestem ao culto, o que exclui aquelas utilizadas de forma residencial ou comercial, como salões de festas e estacionamentos<sup>91</sup>.

Conforme se observa, a alínea “b” do artigo 150 em comento faz referência apenas a templos, levando ao entendimento de que as imunidades serão concedidas apenas aos templos, fisicamente consideradas, sendo somente templo o local onde se destina o culto.

Em relação à palavra “culto”, a doutrina não apresenta dissonância a respeito, ao menos considerável, indicando posição no sentido de que dita palavra engloba toda e qualquer manifestação religiosa, sem distinção entre uma e outra. A respeito, Celso Bastos afirma que “culto são quaisquer das formas imaginárias de expressão da atividade religiosa e espiritual, consistente no relacionamento do homem com a divindade”<sup>92</sup>.

Segundo a Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura, culto é a “resposta religiosa do homem perante o divino, segundo toda a amplitude da realidade humana corpóreo-espiritual, individual-social”<sup>93</sup>.

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (artigos 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

<sup>90</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 539-591.

<sup>91</sup> WEISS, Fernando Lemme. **Justiça tributária**. 2. ed. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2004, p. 82.

<sup>92</sup> Revista de Direito Tributário. **Imunidade dos templos**. São Paulo, n. 5, ano II, jul./set. 1978, p. 222-231.

<sup>93</sup> ENCICLOPÉDIA LUSO-BRASILEIRA DE CULTURA *apud*: CASSONE, Vittorio. Imunidade tributária dos templos: a solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, p. 35-56, jul/ago, 2003.

## 2.4 Da subjetividade do termo “finalidade essencial”

De outra parte, essa alínea deve ser interpretada em conjunto com a regra do §4º do artigo 150, no qual há entendimento de que a imunidade confere a toda entidade religiosa, e não apenas ao templo físico - abrangendo, dessa forma, pelo conceito -, qualquer pertence à entidade mantenedora do templo. Sendo assim, entende-se que a alínea não compreende somente a materialidade do templo, local onde realiza o culto, mas também o convento, a casa ou residência do pároco ou pastor, monge, rabino, lotes, salões de festas, salas de estudo, alojamentos para abrigar fiéis.

Considerando-se a subjetividade do termo "atividade essencial" do §4º, os cultos religiosos estão, hoje, autorizados a incluir, no âmbito da referida imunidade, praticamente todo o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços. Importantes as disposições doutrinárias sobre o assunto “imunidade dos templos de qualquer culto”, com posições antagônicas, de uma parte adotando a interpretação ampliativa e, de outra, restritiva, enfrenta-se o tema, especialmente diante da CF/88, artigo 150, b, §4º<sup>94</sup>.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

A imunidade dos templos de qualquer culto classifica-se como subjetiva, sem embargo de a própria Constituição lhe traçar alguns limites objetivos. A imunidade se subjetiviza na pessoa jurídica, regularmente constituída, que promova a prática do culto ou mantenha atividades religiosas<sup>95</sup>.

Considerando-se a subjetividade do termo "atividade essencial" do §4º, os cultos religiosos estão, hoje, autorizados a incluir, no âmbito da referida imunidade, praticamente todo o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços. Mas qual seria a finalidade essencial da Igreja? Suas finalidades essenciais são os seus objetivos estatutários. Devem ter o caráter social e não lucrativo como uma forma de concessão do Estado no tocante à parte assistencial à sociedade. Tais finalidades são a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos crentes.

O que ocorre, muitas vezes, é que, para perseguir esse determinado fim, muitas igrejas fazem operações ou negócios secundários, extrapolando suas finalidades. O

---

<sup>94</sup> ICHIARA, 2000, p. 132.

<sup>95</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. Revista e atualizada até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 253.

entendimento da licitude de que essas operações ou negócios secundários poderão ocorrer caso sejam revertidos em prol da sociedade é o problema. Dificilmente se veem igrejas fazendo programas sociais além da pregação, que muitas vezes é confundido com lavagem cerebral.

O que se nota, não generalizando, é que a Igreja reverte toda a renda auferida em prol deles mesmos, do Poder capitalista.

O Código Tributário da Alemanha, de 1977, delimita o que seriam tais finalidades essenciais da Igreja, prevendo:

Constituem fins religiosos especialmente a construção, decoração e manutenção de templos e casas paroquiais, a celebração do culto religioso, a formação de clérigos e ministros, o ensino religioso, o sepultamento dos mortos e o culto de sua memória, bem como a administração do patrimônio da Igreja, a remuneração dos clérigos e ministros, dos funcionários e auxiliares eclesiásticos, a instituição de fundos para o amparo à velhice e invalidez em favor dessas pessoas e de seguro social para a respectiva viúva e órfãos<sup>96</sup>.

Interessante citar as palavras do autor Fernando Lemme Weiss, quando versa sobre a justiça fiscal em relação à imunidade aos templos de qualquer culto e às instituições de educação e assistência social:

O tratamento conferido aos templos, livros e publicações foi diferente do dispensado às instituições de educação e assistência social, pois estas têm o gozo da imunidade condicionado ao atendimento dos “requisitos da lei”, enquanto aqueles são imunes de forma absoluta, sem qualquer referência à regulamentação legal.

E completa:

A plena eficácia da imunidade concernente aos templos demanda do aplicador um cuidado conceitual, para evitar enriquecimento sem causa em detrimento da sociedade e de seu Erário, pois não há margem para a regulação por lei. A única orientação interpretativa estabelecida pelo Constituinte foi no sentido de atender às “**finalidades essenciais**”<sup>97</sup> (grifo nosso).

Interpretação parecida com a qual concordamos é analisada pelo autor Yoshiaki Ichiara, em sua colaboração no livro “Imunidades tributárias”, quando escreve:

---

<sup>96</sup> TORRES, 2005, p. 254.

<sup>97</sup> WEISS, 2004, p. 81.

Não deve, assim, o intérprete distinguir aquilo que a lei distingue. Assim, uma entidade como, por exemplo, a Igreja que aluga parte do imóvel para estacionamento e instalação de um supermercado, sem dúvida alguma, por não estar esta atividade vinculada à sua finalidade essencial, não pode ser contemplada pela imunidade prevista no artigo 150, VI, letras b e c, da Constituição Federal de 1988. [...] As rendas, ganhos ou lucros obtidos em aplicações financeiras bem como os aluguéis de imóveis não vinculados à finalidade essencial podem ser tributados<sup>98</sup>.

O autor Ives Gandra da Silva Martins entende que:

Apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade.<sup>99</sup>.

E exemplifica:

Se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga, tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda<sup>100</sup>.

Discordando do entendimento do autor advogado no Recurso Extraordinário que abrangeu a imunidade nos níveis ora estudados, deve-se ir primeiramente aos artigos 32 e 34 do Código Tributário Nacional, o qual versa sobre o fato gerador do IPTU<sup>101</sup>.

O domínio útil compreende os direitos de utilização do imóvel e sobre a sua disposição, bem como a sua alienação. A posse é aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não de algum dos poderes inerentes à propriedade. Dessa forma, observa-se que quem está alugando também poderia ser o sujeito passivo da obrigação tributária. E como não gerar dessa maneira a concorrência desleal? Ela já está incrustada na imunidade. Logicamente, seria muito mais vantajoso para alguém alugar um imóvel da Igreja do que de uma outra pessoa física ou jurídica.

<sup>98</sup> ICHIARA, 2000, p.333.

<sup>99</sup> MARTINS, 1998, p. 45.

<sup>100</sup> MARTINS, 1998, p. 45.

<sup>101</sup> Art. 32 – o imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, **o domínio útil ou a posse** de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na Lei Civil, localizado na zona urbana do Município (grifo nosso).

Art. 34 – Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o **titular do seu domínio útil**, ou o seu **possuidor** a qualquer título” (grifo nosso).

Um exemplo seria um posto de gasolina que tem interesse em se instalar em uma avenida X. Normalmente, postos de gasolina têm a zona de abastecimento, conveniência e a sessão de troca de óleos. Suponha-se que a necessidade para a instalação seja em um imóvel de no mínimo mil metros. Tem-se a opção de alugar mil metros de terreno de uma pessoa física ou jurídica com a incidência do IPTU ou alugar ao lado um imóvel pertencente à Igreja, imune ao imposto. Onde seria mais interessante para o empreendedor instalar-se?

Sem sombra de dúvidas, tal empreendedor iria dar preferência a alugar o imóvel da Igreja. A concorrência desleal está embutida, de forma subjetiva. É apenas uma questão de escolha. Sem adentrar na finalidade essencial da Igreja, por qual motivo grande parcela dos doutrinadores e até mesmo o Supremo Tribunal Federal não deixou claro que nos casos de imóveis alugados, o sujeito passivo da obrigação tributária seria o possuidor ou aquele que tem o domínio útil? Nota-se claramente que ao estender o benefício a esse ponto, propicia de se haver a concorrência desleal. Além da concorrência desleal marcada pelo mercado imobiliário, tem-se significativa perda aos cofres públicos.

Tal descontentamento já houve com D. Luiz da Cunha. Depois de observar que a Igreja possuía pelo menos a terça parte do reino, denunciava o abuso consistente nos “falsos patrimônios de certos bens que os pais fazem a seus filhos para se ordenarem, a fim de que não paguem os impostos, supondo já serem bens da Igreja”<sup>102</sup>. O Marquês de Pombal defendia que os religiosos não poderiam possuir bens de raiz por mais tempo que ano e dia, porque, se não, se incorporariam ao patrimônio da Igreja e sairiam do comércio, prejudicando o Erário pela perda das sisas pelas vendas<sup>103</sup>.

No entender de Ricardo Lobo Torres, a imunidade religiosa foi extinta na Constituição de 1824 em seu artigo 179, item 15, com o advento do Estado Fiscal. Veja-se o artigo em comento:

“Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.  
XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

<sup>102</sup> Testamento político. São Paulo: Alfa-Omega, 1976, p. 70 *apud* TORRES, 2005, p. 249.

<sup>103</sup> Cartas e outras obras seletas. Lisboa, Tip. Costa Sanches, 1861, v. 2, p. 292 *apud* TORRES, 2005, p. 250.

Mas o autor afirma que ocorreram diversas leis concessivas de isenções para as mitras e os conventos.

Nota-se que a neutralidade estatal, em se tratando do tema religioso, é problemática. Tem-se que normas gerais podem impactar adversamente minorias religiosas ou, ao revés, favorecer grupamentos mais tradicionais numa dada coletividade. O desafio consiste em encontrar um filtro que permita a passagem apenas dos enunciados normativos que nem inibam nem promovam denominações ou benefícios religiosos. Ao encarar profundamente os argumentos contrários e ao demonstrar as razões que levam uma Corte a seguir os precedentes ou reputá-los como erros, os julgadores estão demonstrando respeito e compromisso pela igualdade de tratamento devida a todos os jurisdicionados.

## **2.5 Vícios na interpretação da norma**

### **2.5.1 O “ser” na interpretação da norma**

Ao redigir uma lei, o legislador utiliza o idioma ou o vernáculo para externar o direito a ser regulado por uma norma jurídica. Tendo em vista a diversidade de temas que podem se encaixar nessas transcrições, existe dificultosa questão para o intérprete ou para aquele que irá aplicar o direito, uma vez que as palavras não possuem a veracidade de exprimir de forma retilínea o pensamento e a vontade. As palavras podem ter, dessa forma, um sentido incerto, impreciso.

A linguagem, para Gadamer, “é o meio em que se realiza o acordo dos interlocutores e o entendimento sobre a coisa”<sup>104</sup>. Para ele, a linguagem é um diálogo. E por estarmos lidando com uma tradição que não é nossa, que ao mesmo tempo se distancia por fatos relativos ao tempo, principiológicos, bem como a própria relação com outros povos e relacionada ao choque de linguagens existentes, somos inerentemente seres comuns e estranhos ao outro. Por tais motivos, faz-se necessário o diálogo hermenêutico, pois devemos transpor distâncias e situar-nos na realidade.

A atividade jurídica não existe sem a interpretação e consiste na “indagação do sentido da norma, a determinação de seu conteúdo e o alcance efetivo para medir sua

---

<sup>104</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Revisão da tradução de Ênio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 560.

precisa aplicação ao caso concreto que por ela há de reger-se<sup>105</sup>. Compreender e interpretar significam conhecer e reconhecer um sentido vigente<sup>106</sup> e, nesse sentido, cada texto representa não somente um sentido compreensível, mas também um sentido necessitado de diversas perspectivas de interpretação<sup>107</sup>. A interpretação se torna necessária quando o sentido de um texto não se deixa compreender imediatamente. Deve-se interpretar, sobretudo quando não se quer confiar no que um fenômeno representa de imediato<sup>108</sup>.

Necessário se faz diferenciar a hermenêutica da interpretação. A primeira consiste em ciência que tem por objetivo fixar os princípios e organizar as regras de interpretação; a segunda, por sua vez, é a atividade que aplica as normas identificadas pela hermenêutica<sup>109</sup>.

Gadamer, em seu trabalho, refere que existe uma separação da hermenêutica jurídica da teoria da compreensão, considerando que ela possuía um objetivo dogmático. Ele se propõe a investigar o comportamento do historiador jurídico e do jurista. Ele pretende responder à dúvida sobre se a diferença entre o interesse dogmático e a interpretação histórica é uma diferença unívoca. E conceitua de forma clara as diferenciações entre a hermenêutica jurídica e a espiritual-científica, veja-se:

Em geral se tende a supor que foi somente a consciência histórica que elevou a compreensão a ser um método da ciência objetiva, e que a hermenêutica alcançou sua verdadeira determinação somente quando se desenvolveu como teoria geral da compreensão e da interpretação dos textos. A hermenêutica jurídica não teria a ver com esse nexos, pois não procura compreender textos dados, já que é uma medida auxiliar da práxis jurídica e inclina-se a sanar certas deficiências e casos excepcionais no Sistema da dogmática jurídica. Por conseqüência, não teria a menor relação com a tarefa de compreender a tradição, que é o que caracteriza a hermenêutica espiritual-científica<sup>110</sup>.

O autor entende que a hermenêutica jurídica não procura compreender textos fáceis, entregues ao leitor de forma simples, mas sim objetiva sanar as deficiências de casos que surjam no decorrer da sua necessidade, buscando abarcar a totalidade do âmbito de aplicação da lei, não se prendendo em analisar a tradição do legislador, mas o contexto baseado no presente e na necessidade jurídica. O que ele queria dizer com isso tem há ver

---

<sup>105</sup> OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2. ed., Rio de Janeiro: Jumen Juris, 2006, p. 219.

<sup>106</sup> GADAMER, 1999, p. 487.

<sup>107</sup> GADAMER, 1999, p. 498.

<sup>108</sup> GADAMER, 1999, p. 499.

<sup>109</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 1-5.

<sup>110</sup> GADAMER, 1999, p, 482.

com as jurisprudências que servem de base para se avaliar as mudanças que vêm ocorrendo sobre determinadas culturas e maneiras de pensar. De certa forma, seria sim compreender a tradição, mas a tradição da sociedade da atualidade, a tradição que muda de forma singela, não a tradição histórica do discurso de quando se redigiu o texto a que se propusera, que é o que busca a hermenêutica espiritual-científica.

Na questão da hermenêutica jurídica, entende-se que mesmo os textos dados devem passar pelo crivo da interpretação, a fim de que se possa identificar o verdadeiro alcance da norma e das expressões que ela contém. Para isso, deve-se o intérprete se situar nos fatos, no ambiente, no tempo e identificar o verdadeiro alcance da norma. Além disso, o conceito de clareza pode variar conforme o intérprete. E mesmo a afirmação de que a norma é clara, exigirá que ela seja interpretada<sup>111</sup>.

No mesmo sentido, entende o renomado autor Friedrich Müller que o Direito Constitucional enfrenta mais complexidade ao ser exposto à interpretação. “A brevidade dos textos das suas normas, a amplitude e relativa indeterminação dos conteúdos das suas normas geram com especial frequência menos uma concretização racional da norma do que um desenvolvimento e aperfeiçoamento do Direito”<sup>112</sup>. Afirmar ele que os “problemas” do Direito Constitucional são incomparáveis aos problemas do Direito Civil, uma vez que no segundo aparecem as suas regras com mais nitidez.

Para Gadamer, ao refletir sobre as discrepâncias entre a hermenêutica jurídica e a histórica, entende ele que o intérprete não deve se prender na “reconstrução do sentido original do conteúdo da fórmula legal” e, ao contrário, dizer do jurista, que “ele deve, além disso, pôr em concordância aquele conteúdo, com a atualidade presente da vida”<sup>113</sup>. Isso quer dizer que o jurista deve não só reconhecer o papel de historiador, mas também, como historiador, sentir as evoluções que ocorreram com o passar do tempo. Ele deve conhecer o sentido do texto no momento originário e depois adaptar ao presente jurídico. O jurista tem como base para iniciar uma identificação do caso concreto uma lei. Ele a estabelece como fundamento para a decisão, mas não pode sujeitar-se aos “protocolos parlamentares” que ensinariam com respeito à intenção dos que elaboraram a lei. Pelo contrário, está obrigado a admitir que as circunstâncias foram mudando e, por conseguinte, tem que determinar de

---

<sup>111</sup> MAXIMILIANO, 1984, p. 37-38.

<sup>112</sup> MÜLLER, Friedrich, 1938. **Teoria estruturante do Direito**/Friedrich Müller; tradução Peter Naumann, Eurides Avance de Souza – 3. ed. rev e atual, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 70.

<sup>113</sup> GADAMER, 1999, p. 484.

novo a função normativa da lei”<sup>114</sup>, devendo fornecer uma concretização vinculada ao proposto.

Friedrich Müller, ao comentar sobre esse problema jurídico-hermenêutico da norma, busca a pré-compreensão e a tópica (o que será explicitado no próximo tópico) como maneira para explicar os déficits de métodos constantes.

Com vistas à concretização do Direito, Müller reconhece a relação existente entre o sujeito compreensivo e o objeto a ser compreendido – sendo esta, portanto, uma manifestação da pré-compreensão. Pertence à pré-compreensão o enfoque indagativo pelo qual a interpretação é guiada, já que não existe compreensão sem pressupostos.

A interpretação no caso individual não coincide com a autointerpretação do homem e sua interpretação do mundo, mas não pode ser descolada delas. Então, a concretização do Direito, para Muller, sempre é caracterizada por esse horizonte. Os preconceitos, que ensejam materialmente a compreensão, devem ser apartados dos que impedem a compreensão correta da norma.

Uma separação entre pré-compreensão individual e supraindividual obscurece também as perguntas pela estrutura da norma e pela normatividade, quer dizer, pelos elementos, pertencentes “ao Direito” ou à “realidade”, dos pressupostos da aplicação real do “Direito”<sup>115</sup>.

Tal entendimento já havia sido demonstrado de forma mais filosófica por Martin Heidegger em sua obra “Ser e o tempo” (por não se tratar aqui especificadamente da hermenêutica jurídica, mas sim da filosófica, que não é o caso do presente trabalho). Trata o autor especificamente da análise existencial, tendo como ponto central o conceito de Dasein (ser-aí). A hermenêutica como dimensão da existência, antes de tudo, está voltada para o mundo do eu. Verifica-se na obra que o autor busca demonstrar que a compreensão se elabora por meio da forma (linguagem) e essa interpretação está ligada ao ser, estando a interpretação fundamentada na compreensão.

Sob a égide dessas reflexões, Heidegger revela que o intérprete já possui uma pré-compreensão daquilo que está por interpretar, com tendência a utilizar certos vícios interpretativos no desenrolar da atividade interpretativa.

---

<sup>114</sup> GADAMER, 1999, p. 485.

<sup>115</sup> MÜLLER, 2011, p. 65.

A interpretação de algo como algo funda-se, essencialmente, numa posição prévia, visão prévia e concepção prévia. A interpretação nunca é a apreensão de um dado preliminar, isenta de pressuposições. Se a concreção da interpretação, no sentido da interpretação textual exata, se compraz em basear nisso em que está no texto, aquilo que, de imediato, apresenta como estando no texto nada mais é do que a opinião prévia, indiscutida e supostamente evidente do intérprete. Em todo princípio de interpretação ela se apresenta como sendo aquilo que a interpretação necessariamente já põe, ou seja, que é preliminarmente dado na posição prévia, visão prévia e concepção prévia<sup>116</sup>.

Nesse ponto de vista, o intérprete, ao mergulhar na hermenêutica de algum “problema”, inicia uma atividade de questões que se chocam com a sua própria identidade. A pré-compreensão funciona como uma antecipação do resultado da compreensão, dando conta da determinação histórica e situacional do fenômeno da compreensão<sup>117</sup>.

Heidegger demonstra que o intérprete, ao ser interpelado sobre algo, manifestará naquele momento um processamento de vícios interpretativos coligados nas impressões prévias, como religião, cultura, princípios morais e preconceitos. O “ser” do intérprete contamina a interpretação, pois ao mesmo tempo em que ele está inserido num contexto social, histórico, linguístico, entre outros, sua interpretação estará associada à sua pré-compreensão. Dessa forma, a resolução do “problema” estará impregnado pela multiplicidade de referências, denominado pelo autor de “circunvisão”.

Gadamer<sup>118</sup>, em seu livro “Verdade e método”, criou um tópico explicando justamente essa visão de Heidegger, demonstrando o círculo hermenêutico e o problema dos preconceitos, dizendo que o seu professor entra na problemática da hermenêutica e das críticas históricas, com a finalidade ontológica de desenvolver, a partir delas, a pré-estrutura da compreensão. E desenvolve a seguinte interpretação das palavras previstas em “Ser e tempo”<sup>119</sup>:

<sup>116</sup> HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução de Márcia de Sá Cavalcanti. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 207.

<sup>117</sup> LAMEGO, José. **Hermenêutica e jurisprudência: análise de uma “recepção”**. Lisboa: Fragmentos, 1990, p. 135.

<sup>118</sup> Cf. RICOUER, Paul. **Interpretação e ideologias**. Organização, tradução e apresentação de Milton Japiassu. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1990, p. 38. “Por conseguinte, a filosofia de Gadamer exprime a síntese dos dois movimentos que descrevemos acima: das hermenêuticas regionais, em direção à hermenêutica geral; da epistemologia das ciências do espírito à ontologia. Além disso, porém, Gadamer assinala, em relação a Heidegger, o esboço do movimento de retorno da ontologia em direção aos problemas epistemológicos. É desse ângulo que tratarei aqui. O próprio título de sua obra confronta o conceito heideggeriano de verdade com o conceito diltheyano de método. A questão é saber até que ponto a obra merece denominar-se: ‘Verdade e método’, talvez fosse preferível intitular-se ‘Verdade OU método’”.

<sup>119</sup> Cf. RICOUER, 1990, p. 101, Ao criticar a obra de Gadamer, Ricouer cita sobre um provável plágio da teoria presente em “Verdade e método”: “É sobre esse tríplice fundo - romântico, diltheyniano e heideggeriano - que precisamos ressituar a contribuição própria de Gadamer à problemática. A esse respeito, seu texto é como um palimpsesto, no qual podemos sempre distinguir, tanto em espessura quanto em transparência, uma camada romântica, uma camada diltheyniana e uma camada heideggeriana; por

Aquele que quer compreender não pode se entregar, já desde o início, à casualidade de suas próprias opiniões prévias e ignorar o mais obstinada e conseqüentemente possível a opinião do texto – até que este, finalmente, já não possa ser ouvido e perca sua suposta compreensão. Quem quer compreender um texto, em princípio, disposto a deixar que ele diga alguma coisa por si. Por isso, uma consciência formada hermeneuticamente tem que se mostrar receptiva, desde o princípio, para a alteridade do texto. Mas essa receptividade não pressupõe nem “neutralidade” com relação à coisa tampouco autoanulamento, mas inclui a apropriação das próprias opiniões prévias e preconceitos, apropriação que se destaca destes<sup>120</sup>.

O autor busca completar a teoria de Heidegger, dizendo que o intérprete não deve ir contra a sua tradição, “que faz ouvir a sua voz a partir do texto, mas, pelo contrário, deve manter afastado tudo o que possa impedir alguém de compreendê-la a partir da própria coisa”<sup>121</sup>. Entende ele que, ao ser dominado pelos preconceitos não percebidos, nos tornam surdos para a coisa de que nos fala a tradição. Ele quer dizer com isso sobre a possibilidade “do outro ter a razão”.

Gadamer define preconceito como “um juízo que se forma antes da prova definitiva de todos os momentos determinantes segundo a coisa”<sup>122</sup>. Ele constrói um olhar hermenêutico, que parte do nosso diálogo com a tradição (em constante “fusão de horizontes”<sup>123</sup>).

Para o crítico Paul Ricoeur, o preconceito deve ser definido da seguinte maneira:

O preconceito, com efeito, é uma categoria da *Aufklärung*, a categoria por excelência, sob a dupla forma da precipitação (julgar demasiadamente rápido) e da prevenção (seguir o costume, a autoridade). O preconceito é aquilo de que precisamos nos desembaraçar para começarmos a pensar, para ousarmos pensar - segundo o famoso adágio *sapere aude* - para termos acesso à idade adulta, à *Mündigkeit*<sup>124</sup>.

E arremata mais à frente em sua obra sobre o método empregado por Gadamer ao refletir sobre a “fusão de horizontes”:

---

consequente, ele pode ser lido em cada um desses níveis. Em compensação, cada um desses níveis pode ser remetido ao que Gadamer diz agora em seu próprio nome”.

<sup>120</sup> GADAMER, 1999, p. 405.

<sup>121</sup> GADAMER, 1999, p. 406.

<sup>122</sup> GADAMER, 1999, p.407.

<sup>123</sup> GADAMER, 1999, p. 457.

<sup>124</sup> RICOEUR, 1990, p. 106.

Recuperar a dimensão histórica do homem exige muito mais que uma simples reforma metodológica. Quer dizer: exige muito mais que uma legitimação simplesmente epistemológica da ideia de "ciências do espírito" com referência às exigências das ciências da natureza. Somente uma reviravolta fundamental, subordinando à teoria do conhecimento à ontologia, faz surgir o verdadeiro sentido da pré-estrutura (ou da estrutura de antecipação) do compreender (*Vorsstrukturdês Verstehens*), que condiciona toda a reabilitação do preconceito<sup>125</sup>.

Retornando ao estudo da hermenêutica jurídica, importante destacar a importância de Heidegger e Gadamer para a evolução dos métodos da interpretação. Heidegger não chegou a citar em sua obra a questão da hermenêutica jurídica, mas Gadamer, conforme já exposto no presente trabalho, elaborou algumas horas de reflexão sobre o tema, mas que serviu de base para a grande maioria dos operadores do Direito, por ser uma leitura da realidade. Um caso, um fato, uma situação tem que ser vista em toda sua atmosfera, pois envolve o ambiente, o tempo e atores. Para Lenio Streck, a grande contribuição desses dois autores se resume na citação a seguir:

Gadamer pretende liberar a hermenêutica da alienação estética e histórica, para estudá-la em seu elemento puro de experiência da existência humana. E Heidegger será o corifeo dessa postura que se caracterizará por explicar a compreensão como forma de definir o Dasein (ser-aí). O que nos é dado a entender acerca da existência humana, com sua finitude, sua mobilidade, sua projeção para o futuro e, em suma, sua precariedade, tudo isto pertencerá à forma primordial do compreender. Por isto, Gadamer vai dizer, já no início de "Verdade e Método", que a compreensão pertence ao ser do que se compreende<sup>126</sup>.

O importante é ressaltar neste tópico os problemas que se enfrenta ao desenvolver uma atividade hermenêutica, qualquer que seja ela. Tais problemas são discutidos desde os primeiros filósofos da humanidade até os presentes. Não há uma verdade concreta ou um método específico para a resolução dos problemas. Os métodos são formas de aproximação da realidade, ou da verdade atual, mas que poderão se afastar com o passar do tempo. Por estarmos em constante movimento e evolução, estamos compelidos a mudanças, sendo a verdade hoje não mais a de amanhã.

O núcleo da questão está no ser interpretador e quais são as suas concepções em relação a certas questões. Dificilmente o homem irá se afastar da sua tradição, de seus

---

<sup>125</sup> RICOUER, 1990, p. 108.

<sup>126</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise:** uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 168.

princípios, da sua cultura, religião, dos seus anseios e pré-concepções ao ter que efetuar alguma atividade hermenêutica. No Estado Democrático em que vivemos, existem diversas questões que não são interessantes para o intérprete, e estes muitas vezes se deixam levar pelos julgamentos que terceiros já fizeram, até por questões de comodidade ou “lei do menor esforço”. Não é todo dialogo que interessa e seria impossível haver um super-homem que soubesse a fundo todas as questões que lhe são propostas.

A intenção do presente estudo não visa discutir os métodos da hermenêutica tradicional, quais sejam o gramatical, o sociológico, sistemático e o teleológico. Tampouco aprofundar nos métodos clássicos ou modernos da hermenêutica, mas sim visualizar que as leis são propostas e projetadas por seres humanos.

Não há como vislumbrar que exista a “vontade da Lei” (*mens legis*), como também não há como aceitar a palavra usada por vários doutrinadores, “vontade do próprio legislador” (*mens legislatoris*)<sup>127</sup>. As duas questões estão eivadas do mesmo ser, impregnadas pelos ditames do Estado Democrático de Direito que se transvestem em ser político. Isso quer dizer que não só os intérpretes da norma, bem como os criadores dela, estão livres para realizar criativos androides visando ao benefício de classes.

### 2.5.2 A parcialidade ao interpretar a imunidade aos templos

A CRFB de 1988 estabelece em seu artigo 150 ser vedado à União, aos estados, Distrito Federal e 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”.

Conforme se observa, o legislador, ao instituir este artigo, empregou expressões vagas, sem uma limitação definida de alcance, criando dificuldade para o intérprete e abrindo lacunas para qualquer hermenêutica aplicável. A intenção no presente trabalho não seria discutir o sentido da palavra “finalidades essenciais”, nem da palavra “relacionadas”,

---

<sup>127</sup> Cf. OLIVEIRA, 2006, p. 223. Tomando-se por base as duas correntes: “a busca pela vontade do legislador (também denominada interpretação subjetiva) e a persecução da vontade da lei (o que constitui objeto da interpretação objetiva)”.

buscando no dicionário os valores lógicos dessas expressões, mas sim buscar o alcance do preceito imunitório.

Importante salientar que as normas foram feitas pelo ser humano. A Constituição foi escrita pelo homem, o Poder legitimador emanou da vontade soberana de um legislador político. Não foi uma obra alienígena ou sagrada, que simplesmente apareceu e que todos devem seguir e aceitar os seus preceitos e muito menos aceitar que o entendimento do Supremo Tribunal Federal seja o correto e divino. Como anteriormente dito, trata-se de humanos, com desejos, ambições, mentiras e vaidades, eivados de uma tradição incrustada e aparentemente invisível, visando interesses próprios em um processo de parcialidade da vontade legislativa.

Da mesma maneira, não se pode curvar diante da prática comum de nossos juristas ao conceber que as súmulas expedidas pelos tribunais são as verdades e que os tribunais são os únicos detentores da sabedoria jurídica. Dar as costas para a interpretação de cada caso e colocar uma súmula como a resolução daquele fato é demonstrar total descaso com o justo, com cada cidadão que luta pelo seu direito ferido.

O embrião do Supremo Tribunal Federal surgiu no Brasil Reino, quando Portugal, fugindo das tropas francesas de Napoleão Bonaparte, transferiu a família real e a nobreza portuguesa para o Brasil. Os órgãos do estado português foram transferidos para o Rio de Janeiro, bem como a Casa de Suplicação, nome com o qual era chamado o Supremo Tribunal Federal. Hoje, bem como quando se criou a Casa de Suplicação, em 10 de maio de 1808, tem-se que os Ministros são nomeados pelo Presidente da República. Assim, nota-se que não só os legisladores são políticos, mas também os intérpretes da lei.

Todas as pessoas têm seus próprios credos e trazem consigo uma tradição. Como afirma Gadamer em sua obra “Verdade e método”, toda interpretação é, portanto, situacional, modelada e limitada pelos critérios historicamente relativos de uma determinada cultura. Isso exclui desde logo a possibilidade de se conhecer o texto “como ele é”.

Richard Palmer comenta sobre o aspecto menos nítido da tradição: “a tradição não se coloca, pois, contra nós; ela é algo em que nos situamos e pelo qual existimos; em grande parte é um meio tão transparente que nos é invisível - tão invisível como a água o é para o peixe”<sup>128</sup>. Isso demonstra como sempre nos relacionamos com a tradição; e por

---

<sup>128</sup> PALMER, R. *Hermenêutica*. Lisboa: Edições 70, 1969, p. 180

estarmos situados em seu núcleo, não há clara percepção do que é a tradição para o intérprete.

O intérprete participa da tradição ao ser interpelado pela multiplicidade de vozes que a constituem, mas também ele, o intérprete, é um momento dessa própria tradição ao procurar responder a essa diversidade de vozes. Isso é o que Gadamer<sup>129</sup> chama de “uma voz nova em que ressoa o passado”.

Ao ter que interpretar o §4º em comento, os doutrinadores e intérpretes (pois os intérpretes se confundem na figura de doutrinadores, e vice-versa) se debruçaram na tradição enclausurada dentro de cada um. Tal questão engloba a religião, sendo religião um alicerce que sempre foi a maneira de dominação dos povos e conquistas. Um instrumento de Poder sobre os povos.

A decisão caberia ao STF. A interpretação final da Constituição Federal caberia a este órgão máximo do Poder Judiciário. Como seria sua decisão? Decidir que a imunidade tributária, qualquer que seja ela, integrante das denominadas limitações ao Poder de Tributar, se integra no rol de garantias individuais e, portanto, excluída de qualquer alteração seria a tendência, sobretudo considerando alguns julgados (por maioria de votos neste sentido). O apelo religioso, cuja influência seria difícil de dosar em cada Ministro do STF, seria muito intenso e incansável. Argumentos jurídicos quanto à imodificabilidade das limitações ao Poder de tributar seriam também contundentes, sobretudo considerada a cultura fiscal brasileira. Imaginar-se-ia a insegurança jurídica causada pela modificação ou supressão de uma limitação ao Poder de tributar. O que haveria depois? Qual a próxima vítima? A legalidade, a anterioridade ou mesmo a irretroatividade? O drama tributário e religioso se espalharia e tolheria, em muito, os argumentos de ordem histórica, social e financeira em favor de uma emenda constitucional dessa ordem<sup>130</sup>.

Ives Gandra escreve:

Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada “sob a proteção de Deus”, seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seria uma negação do preâmbulo do Texto Superior”.<sup>131</sup>

Nota-se nesse entendimento do autor a parcialidade perante a laicidade do Estado.

<sup>129</sup> GADAMER, Hans-Georg. Réplica à hermenêutica e crítica da ideologia. *In*: \_\_\_\_\_. **Verdad y método II**. Salamanca: Sígueme, 1992, p. 353.

<sup>130</sup> MURTA; TEIXEIRA, 2012, p. 11.

<sup>131</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 6. v. T.I., 1990, p. 180.

Gadamer reflete sobre esse tipo de ato cometido pelo ser com as seguintes palavras relacionadas à arte de interpretar do seu Professor Heidegger:

A compreensão somente alcança sua verdadeira possibilidade, quando as opiniões prévias, com as quais ela inicia, não são arbitrárias. Por isso faz sentido que o intérprete não se dirija aos textos diretamente, a partir da opinião prévia que lhe subjaz, mas que examine tais opiniões quanto à sua legitimação, isto é, quanto à sua origem e validade<sup>132</sup>.

Outro fato que denota a parcialidade da atual suprema corte é o caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADI 2076-AC) ocorrida no estado do Acre. No preâmbulo da Constituição Federal, os constituintes expressamente invocaram a proteção de Deus. Todas as outras Constituições fizeram o mesmo, excetuada a do Estado do Acre. O Partido Social Liberal ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, alegando que, no texto preambular da Constituição do Estado Acre, o constituinte deixara de atender à norma central da Constituição Federal, privando todos os cidadãos acreanos de ficarem “sob a proteção de Deus”. O mais interessante foi a decisão do STF em relação ao caso, que não centrou seus argumentos na separação entre Igreja(s) e Estado no Brasil. A decisão baseou-se no caráter normativo do preâmbulo, matéria de longa data pacificada na jurisprudência e na doutrina constitucionais brasileiras. Segundo esse entendimento, o preâmbulo não possui força normativa, sendo apenas um texto introdutório, que assinala a matriz política da Constituição. Suas palavras somente possuirão força normativa se estiverem reproduzidas em artigos constitucionais, o que não acontece com a expressão “sob a proteção de Deus”. Percebe-se que o STF não deslindou a questão com apoio em profundas digressões sobre a separação entre Igreja(s) e Estado, recorrendo a argumentos estritamente necessários à situação e há muito sedimentados<sup>133</sup>.

Sem dúvida, os constituintes no preâmbulo fizeram certa opção religiosa ao declarar que promulgavam a Constituição do Brasil “sob a proteção de Deus”, invocando, dessa maneira, o Deus cristão, e não Buda, Ganesh, Shiva, Alá ou qualquer outra divindade.

Então fica aquela questão: “O Estado é realmente laico”?

Interpretar que a Igreja seria imune de tributos pelo fato de estarem separados por haver a liberdade religiosa é estender em demasia a aplicação do Direito. A Igreja e o

---

<sup>132</sup> GADAMER, 1999, p. 439.

<sup>133</sup> Disponível em: [http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev0/files/JUS2/STF/IT/ADI\\_2076\\_AC%20\\_15.08.2002.pdf](http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev0/files/JUS2/STF/IT/ADI_2076_AC%20_15.08.2002.pdf). Acesso em: janeiro de 2013.

Estado estão separados hoje em nossa Constituição, mas a Igreja está dentro do Estado. O Estado presta todos os serviços para a população e para o clero, nada mais justo que ela, a Igreja, retribua com a sociedade que proporcionou a aquisição e manutenção da renda, bens, serviços e do patrimônio, que constituem objeto primordial da tributação.

O Estado é o núcleo dos Sistemas e a Igreja é uma presença nítida e inseparável do entorno estatal. O próprio Jesus Cristo, ao ser indagado sobre a licitude de pagar tributos a César, separou o Estado da religião e ao mesmo tempo demonstrou-se positivamente sobre o pagamento dos tributos. Note-se que no Supremo, no Congresso, nas Câmaras sempre há um crucifixo na parede<sup>134</sup>. Como falar de imparcialidade quando se tem intérpretes que não veem o Estado como laico?

Mas se interpretar é se apoderar por violência ou sub-repção, de um Sistema de regras que não tem em si significação essencial, e lhe impor uma direção, dobrá-lo a uma nova vontade, fazê-lo entrar em um outro jogo e submetê-lo a novas regras, então o devir da humanidade é uma série de interpretações. E a genealogia deve ser sua história: história das morais, dos ideais, dos conceitos metafísicos, história do conceito liberdade ou da vida ascética como emergências de interpretações diferentes. Trata-se de fazê-las parecer como acontecimentos no teatro dos procedimentos<sup>135</sup>.

## 2.6 A imunidade religiosa no Direito Comparado: casos emblemáticos

A presente pesquisa de Direito Comparado visou obter a maior quantidade de informações atualizadas em relação aos principais países que têm como religião oficial a Católica ou a Protestante. A maioria das informações foi retirada de *sites* governamentais de cada país, uma vez que os livros não estão amparados por tais informações. Tal pesquisa buscou não só fornecer informações acerca da imunidade ou isenção, mas também sobre os movimentos populares e políticos relacionados ao tema.

---

<sup>134</sup> Em relação aos crucifixos nas paredes dos tribunais brasileiros e à expressão “Deus seja louvado” no dinheiro brasileiro. Proclamamos a República e a separação do Estado da religião, mas a propaganda religiosa continua sendo anunciada durante os julgamentos e panfletada nas transações comerciais, sem que nenhum centavo seja recolhido aos cofres públicos a título de pagamento pelo *merchandising*.

<sup>135</sup> FOUCAULT, M. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Graal, 2011, p. 24.

- **Nos Estados Unidos**

Em censo realizado no ano de 2007 ficou constatado que nos Estados Unidos 51% da sua população eram protestantes, 23,9% eram católicos, 4,7 de outras religiões (budista, muçulmano, hindu, nova era, entre outros) e 16,1% ateístas, agnósticos ou sem algum tipo de afiliação<sup>136</sup>.

As isenções fiscais concedidas às igrejas e entidades religiosas representam US\$ 71 bilhões (R\$ 145,5 bilhões) por ano a menos nos cofres públicos americanos. É o que revela estudo feito pelo professor Ryan Cragun, da Universidade de Tampa, e por dois de seus alunos<sup>137</sup>. Nesse estudo, o referido professor refere que a instituição merece ser criticada ao comprovar-se que os trabalhos exercidos pela Igreja não estão voltados para caridades (ex: alimentação e vestuário a pobres e serviços semelhantes), tampouco estão preocupados em abordar questões espirituais (atividades incluindo serviços de adoração, aconselhamento pastoral, batizados, sacramentos e outros), sendo grande parcela desses serviços cobrada pela instituição. Em tal artigo demonstra e comprova, em levantamentos, que as igrejas do país investem uma quantia relativamente baixa em questões voltadas para ajudar os mais necessitados<sup>138</sup>.

Nesse país o benefício fiscal se faz pela isenção, localizada no §501 (c) (3), do *Internal Revenue Code*, que protege pelo não pagamento do imposto de renda as entidades ou fundações organizadas e operadas para propósitos religiosos, veja-se:

*(c) List of exempt organizations*

*(3) Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office<sup>139</sup>.*

<sup>136</sup> Disponível em: <http://religions.pewforum.org/reports>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>137</sup> Disponível em: <http://www.paulopes.com.br/2012/06/isencoes-livram-igrejas-dos-eua-de.html#ixzz26vFxfj2>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>138</sup> Disponível em: [http://www.secularhumanism.org/index.php?section=fi&page=cragun\\_32\\_4](http://www.secularhumanism.org/index.php?section=fi&page=cragun_32_4). Acesso em: setembro de 2012.

<sup>139</sup> Disponível em: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance>. Acesso em: 19 de setembro de 2012.

Conforme se observa, há isenção do imposto de renda relacionado aos ganhos da Igreja que são revertidos na instituição, podendo haver a tributação caso haja algum tipo de negócio fora das finalidades religiosas. Conforme estipula o *Tax Guide for Churches and Religious Organizations*<sup>140</sup>, a utilização do termo Igreja se estende às associações de igrejas bem como todo o seu aglomerado, excluindo algumas organizações religiosas com ganhos superiores a U\$ 25.000,00 por ano.

Tem-se como requisitos para obtenção da imunidade em comento que os ganhos líquidos não podem ser revertidos em benefício de qualquer particular ou acionista, não podendo haver formas de intervenção/participação da Igreja em política e campanhas eleitorais, sendo os propósitos da organização e atividades proibidas de cometer atos ilegais ou violar a política pública fundamental.

Para que seja considerado Igreja para efeitos fiscais, os Estados Unidos formularam quesitos obrigatórios em seu código de receitas. Esses atributos, para que sejam considerados de tal maneira, foram desenvolvidos pela Receita Federal e por decisões judiciais. Eles incluem: existência jurídica distinta; reconhecido credo e forma de adoração; definida e distinta eclesiástica de governo; código formal de doutrina e disciplina, distinta história religiosa, filiação não associada a qualquer outra igreja ou denominação; organização dos ministros ordenados, bem como sua formação e literatura própria; lugares estabelecidos de culto, congregações regulares; serviços regulares de escolas religiosas.

O *Internal Revenue Service* geralmente utiliza uma combinação de tais características, juntamente com outros fatos e circunstâncias, para determinar se uma organização é considerada uma Igreja para efeitos fiscais, podendo haver a qualquer tempo auditoria para avaliar a concessão do benefício. Caso a Receita veja que a Igreja está fora desses limites, a isenção é caçada. Dessa forma, as igrejas têm de se submeter à auditoria externa e publicar balanços revelando a destinação do dinheiro arrecadado dos fiéis. Esse controle tem levado alguns ministérios a ficarem encrocados com a Receita.

---

<sup>140</sup> Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1828.pdf>. Acesso em: agosto de 2012.

- **Peru**

No Peru 89% da população são católicos, 6,8% são evangélicos, sendo os 4,2% ateístas e agnósticos e de outras religiões<sup>141</sup>.

A Igreja Católica é isenta de todos os impostos, conforme preleciona o Decreto Legislativo nº 626, que versa: “*Confirman las Exoneraciones, Beneficios Tributarios y Franquicias a Favor de la Iglesia Católica de Conformidad al Acuerdo Suscrito por el Perú y la Santa Sede*”<sup>142</sup>.

Trata-se de Decreto Legislativo que confirma o acordo internacional em que a República do Peru beneficia a Igreja Católica com plena autonomia e independência, bem como com o benefício da isenção fiscal. O artigo X do Decreto confirma tais isenções: artículo X: “*la Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que les otorguen las leyes y normas legales vigentes*”<sup>143</sup>.

Como no Chile, no Peru tais isenções são apenas para a Igreja Católica, não se estendendo para os outros cultos. Na Constituição de 1993 daquele fica clara a preferência pela Igreja Católica, vejamos em seu artigo 50:

**“Artículo 50 - Estado, Iglesia católica y otras confesiones**  
*Dentro de un régimen de independencia y autonomía, el Estado reconoce a la Iglesia Católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú, y le presta su colaboración.*  
*El Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas*”<sup>144</sup>.

- **Chile**

No Chile ocorre hoje acentuada mudança em relação à isenção de impostos para as igrejas. A Circular nº 09 de 31 de janeiro de 2012<sup>145</sup>, expedida pelo *Servicio de Impuestos*

---

<sup>141</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA DEL PERÚ. **Sistema de Consulta de Resultados censales** - Cuadros estadísticos Instituto Nacional de Estadística e Informática del Perú. Censo Demográfico de 2007. Disponível em: <http://desa.inei.gov.pe/censos2007/tabulados/>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>142</sup> Disponível em: <http://www.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/DecretosLegislativos/00626.pdf>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>143</sup> Disponível em: [http://www.libertadreligiosa.net/legislacion/Legislacion\\_Eclesiastica\\_del\\_Peru.pdf](http://www.libertadreligiosa.net/legislacion/Legislacion_Eclesiastica_del_Peru.pdf). Acesso em: setembro de 2012.

<sup>144</sup> PERU. **Nueva Constitución Política del Perú - 1993**. Con comentario de Grimaldo Achahui Loaiza. Distribuidora y Editora Chirre S.A., 1993, artigo 50.

*Internos* (SII) - o mesmo que a Receita Federal Brasileira -, entende que a Igreja não deve ser isenta do imposto de renda, bem como a venda de sanduíches, sopas e outros alimentos nos recintos devem gerar cupons fiscais para o pagamento do *Impuesto al Valor Agregado* (IVA).

Vejam-se alguns trechos da Circular nº 09:

*A) RÉGIMEN TRIBUTARIO CON EL IMPUESTO A LA RENTA: En primer término, cabe indicar que las iglesias y entidades religiosas no se encuentran exentas del Impuesto a la Renta, por tanto, en la medida que obtengan rentas en los términos definidos por el N°1, del artículo 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), deben tributar de conformidad con las reglas generales.*

Tal alínea da Circular em comento afirma que as igrejas e entidades religiosas não estão isentas do imposto de renda, ao se enquadrarem no artigo 2º, nº 1 da Lei sobre Imposto de Renda. O artigo mencionado na Circular entende que renda engloba todos os ganhos, renda ou benefícios que constituem executar uma coisa ou atividade que obtenha lucros e ganhos de capital recebidos ou acumulados, independentemente da sua natureza, origem e descrição<sup>146</sup>. Tal regra agrega também as doações de qualquer espécie feitas em favor das igrejas, conforme preleciona a alínea B da citada Circular:

*En materia de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, aquellas donaciones que se efectúen a entidades religiosas con personalidad jurídica o a los organismos creados por ellas, se rigen por las reglas generales, por lo que se encuentran afectas a dicho impuesto, establecido en la Ley N°16.271, a menos que se les exima expresamente del mismo, de conformidad con dicha ley o de acuerdo con leyes especiales.*

Tais doações agregam também o dízimo repassado dos fiéis à Igreja caso seja quantia relevante, estando isentas apenas aquelas que eles citam como “*ofrenda de poca monta según la costumbre*”<sup>147</sup>.

<sup>145</sup> Disponível em: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu09.htm>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>146</sup> *Ley Sobre Impuesto a La Renta. Artículo 2 – “Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: 1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”* Disponível em: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/dl824.doc>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>147</sup> *Asimismo, tratándose de las ofrendas propias del culto religioso, ellas se encuentran exentas del impuesto que establece la Ley N°16.271, cumpliéndose los requisitos del artículo 18 N°2 de dicha ley. Este artículo dispone que están exentas las “donaciones de poca monta establecidas por la costumbre”, en beneficio de*

Já em sua alínea C cita sobre a isenção em relação ao IVA:

*C) TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN MATERIA DEL IVA: Sobre este particular, cabe señalar que ni las iglesias, ni las corporaciones, fundaciones u otros organismos creados por ellas, gozan de exención personal que las libere del Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA) establecido en el D.L. N°825, de 1974. Por lo tanto, en la medida que incurran en cualquiera de los hechos gravados que establece dicho texto legal, quedarán afectas a IVA de conformidad con las reglas generales, debiendo cumplir con todas las obligaciones que la Ley y el Reglamento imponen a los contribuyentes de dicho tributo. Lo mismo resulta aplicable a las sociedades o empresas en las que tengan participación.*

Em matéria de isenção, entende a Circular nº 09 que apenas os imóveis onde ocorrem os cultos devem ser isentos, desde que tais locais não produzam algum tipo de renda. Tal isenção está presente na Constituição Chilena de 1980, que foi interpretada “ao pé da letra”, conforme grifo a seguir:

*“Artículo 19. La Constitución asegura a todas las personas:  
6° La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público. Las confesiones religiosas podrán erigir y conservar templos y sus dependencias bajo las condiciones de seguridad e higiene fijadas por las leyes y ordenanzas. Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones” (grifo nosso).*

O mais interessante ou impactante dessa Circular é que tais restrições em comento não afetam a Igreja Católica, uma vez que esta é regida por uma Lei de Direito Público Canônico de 1925.

- **No Uruguai**

No Uruguai (Constituição/1996, artigo 5º), há regra desonerativa para todos os impostos, prevalecendo que:

---

*personas distintas a las amparadas por el artículo 2 (esto es, cualquier persona que no sea el cónyuge, ascendiente, adoptante, hijo, adoptado o descendencia de ellos).* Disponível em: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2012/circu09.htm>. Acesso em: setembro de 2012.

*“Artículo 5º - Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones”<sup>148</sup>.*

Conforme se observa, a regra imunizante é claramente exposta, declarando isentos de toda classe de impostos os templos de qualquer religião. E ainda presenteia a Igreja Católica com os templos que foram construídos com fundos do Erário Público, excetuando somente as capelas destinadas a serviços de asilos, hospitais, cárceres e outros estabelecimentos públicos.

- **Alemanha**

O artigo 140 da Lei Fundamental da Alemanha, em vigor, convalida diversos dispositivos da Constituição de Weimar de 1919, entre os quais se estabelece: “As sociedades religiosas que forem corporações de Direito Público têm o direito de cobrar impostos de acordo com as disposições legais dos Estados, com base nas listas de contribuintes civis” (artigo 137. VI). Essas são as fontes jurídicas do chamado imposto para a Igreja dos tedescos: as normas constitucionais da federação, dos Estados, as leis estaduais do imposto e as normas de execução.

De acordo com tais leis, o tributo de Igreja assume a forma adicional ao imposto de renda, ao imposto sobre patrimônio ou ao imposto territorial<sup>149</sup>.

*“Artikel 140  
[Recht der Religionsgemeinschaften]  
Die Bestimmungen der Artikel 136, 137, 138, 139 und 141 der deutschen Verfassung vom 11. August 1919 sind Bestandteil dieses Grundgesetzes”<sup>150</sup>.*

Tal artigo buscou validar os artigos 136, 137, 138, 139 e 141 da Constituição de Weimar. Dessa maneira, na Alemanha, as entidades religiosas são consideradas

<sup>148</sup> Disponível em: <http://www0.parlamento.gub.uy/constituciones/const004.htm>. Acesso em: agosto de 2012.

<sup>149</sup> BALEEIRO, 2005, p. 309-310.

<sup>150</sup> Disponível em: [http://www.brasil.diplo.de/contentblob/2677068/Daten/750845/ConstituicaoAlemao\\_PDF.pdf](http://www.brasil.diplo.de/contentblob/2677068/Daten/750845/ConstituicaoAlemao_PDF.pdf). Aceeo em: janeiro de 2013.

“corporações de Direito Público”, entretanto, subsiste o “imposto eclesiástico” (*Kirchensteuer*), mas o Estado subvenciona as igrejas.

Segundo Baleeiro, em geral, além do caso alemão que chega ao extremo de se converter o dízimo espiritual em imposto, existem Sistemas jurídicos que favorecem as ordens religiosas com isenções e mesmo subsídios, por meio de transferências orçamentárias. Mas isso somente acontece quando tais corporações ou instituições desenvolvem atividades filantrópicas e caritativas<sup>151</sup>.

- **Portugal**

Portugal, berço de nossa civilização, ressalta que a Igreja Católica também tem esse benefício. A isenção está presente no artigo 26 da Concordata de 2004 entre a Santa Sé e a República Portuguesa, que reconheceu a concordata de 07 de maio de 1940, que teve como marco a recuperação da Igreja Católica de todos os bens que lhe tinham sido confiscados 25 anos antes. Veja-se o artigo 26, que concede tal isenção:

“Artigo 26

1. A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canônicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9 e 10, não estão sujeitas a qualquer imposto sobre:

- a) As prestações dos crentes para o exercício do culto e ritos;
- b) os donativos para a realização dos seus fins religiosos;
- c) o resultado das colectas públicas com fins religiosos;
- d) a distribuição gratuita de publicações com declarações, avisos ou instruções religiosas e sua afixação nos lugares de culto.

2. A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canônicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, às quais tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9 e 10, estão isentas de qualquer imposto ou contribuição geral, regional ou local, sobre:

- a) Os lugares de culto ou outros prédios ou parte deles directamente destinados à realização de fins religiosos;
- b) as instalações de apoio directo e exclusivo às actividades com fins religiosos;
- c) os seminários ou quaisquer estabelecimentos destinados à formação eclesiástica ou ao ensino da religião católica;
- d) as dependências ou anexos dos prédios descritos nas alíneas a) a c) - uso de instituições particulares de solidariedade social;

---

<sup>151</sup> BALEEIRO, 2005, p. 310.

e) os jardins e logradouros dos prédios descritos nas alíneas a) a d), desde que não estejam destinados a fins lucrativos;

f) os bens móveis de carácter religioso, integrados nos imóveis referidos nas alíneas anteriores ou que deles sejam acessórios.

3. A Santa Sé, a Conferência Episcopal Portuguesa, as dioceses e demais jurisdições eclesiásticas, bem como outras pessoas jurídicas canónicas constituídas pelas competentes autoridades eclesiásticas para a prossecução de fins religiosos, desde que lhes tenha sido reconhecida personalidade civil nos termos dos artigos 9 e 10, estão isentas do imposto de selo e de todos os impostos sobre a transmissão de bens que incidam sobre:

a) aquisições onerosas de bens imóveis para fins religiosos;

b) quaisquer aquisições a título gratuito de bens para fins religiosos;

c) actos de instituição de fundações, uma vez inscritas no competente registo do Estado nos termos do artº 10;

4. a autoridade eclesiástica responsável pelas verbas que forem destinadas à Igreja Católica, nos termos do artigo seguinte, está isenta de qualquer imposto sobre essa fonte de rendimento”<sup>152</sup>.

Conforme observado, a isenção é exaustiva e taxativa para o país. Mas olhando pelo lado financeiro, abarca quase todas as possibilidades que haveria de cobrança do Fisco Português sobre a Igreja Católica.

- **Na Espanha**

Na Espanha, até 2006, a Igreja Católica punha as mãos em 0,5239% do imposto de renda recolhido entre pessoas físicas. Depois de 2006, após acordo entre o governo espanhol e bispos, ela fica com percentagem que varia entre 0,5 e 0,7%, mas só dos contribuintes que indicarem na declaração que desejam financiar a Santa Sé<sup>153</sup>. Hoje, na Espanha, a isenção abraça a maioria dos tributos, como exemplos o imposto de renda, o imposto predial territorial, imposto de transmissão, etc.

A isenção aos templos católicos na Espanha é prevista no Acordo sobre Assuntos Económicos pelo estado espanhol e a Santa Sé, assinado em 03 de janeiro de 1979. Em seu artigo 4º prevê:

<sup>152</sup> Disponível em: <http://www.ucp.pt/site/custom/template/ucptplpopup.asp?sspageid=114&artigoID=2478&lang=1>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>153</sup> Disponível em: <http://www.ccr.org.br/noticias-detalle.asp?cod=8872>. Acesso em: agosto de 2012.

*“Artículo IV*

*1. La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:*

*A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:*

*1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*

*2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.*

*3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.*

*4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.*

*5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.*

*B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.*

*Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.*

*C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.*

*D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo.*

*2. Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinadas a los fines expresados en el apartado C) darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública<sup>154</sup>.*

Conforme demostrado, a isenção na Espanha do *Impuesto de Bienes Inmobles* (IBI), que seria o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil, se estende às seguintes propriedades da igreja: “a) os templos e santuários dedicados à religião e também seus escritórios locais ou edifícios e anexos para a atividade pastoral; b) a residência dos bispos, os cânones e sacerdotes com cura de almas; c) as instalações para escritórios, escritórios diocesanos e paroquiais; d) os seminários de formação para o clero diocesano e universidades religiosas e eclesiásticas, desde que as lições transmitidas

<sup>154</sup> Disponível em: [http://www.vatican.va/roman\\_curia/secretariat\\_state/archivio/documents/rc\\_seg-st\\_19790103\\_santa-sede-spagna\\_sp.html#SOBRE\\_ASUNTOS\\_ECON%C3%93MICOS](http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/archivio/documents/rc_seg-st_19790103_santa-sede-spagna_sp.html#SOBRE_ASUNTOS_ECON%C3%93MICOS). Acesso em: agosto de 2012.

*sejam disciplinas eclesiásticas; e) os edifícios destinados principalmente a casas ou conventos das ordens, congregações religiosas e institutos de vida consagrada*” (tradução feita pelo autor).

O artigo 5º estipula que as não associações e organizações religiosas incluídas na lista retrocitada, que são as religiosas, de caridade, assistência educacional, médica, hospital social, têm direito aos mesmos benefícios fiscais que o imposto estabelecido para entidades sem fins lucrativos e organizações privadas de caridade.

O mais interessante é que tal benefício era apenas para a Igreja Católica até 1992, quando houve uma revolta das outras religiões, passando a estender a isenção também às federações judias, congregações protestantes e comunidades muçulmanas.

Após os noticiários que a Itália estava repensando sobre as isenções concedidas à Igreja devido à crise mundial, a Espanha também começou a defender a hipótese de cobrança. Tal assunto está em andamento hoje no Congresso Espanhol, onde os partidos Bloque Nacionalista Galego (BNG), *Partido Socialista Obrero Español* (PSOE), *Chunta Aragonesista* (CHA), *Izquierda Unida* (IU) no Ayuntamiento de Zaragoza solicitam verificação dos benefícios fiscais concedidos no acordo de 03 de agosto de 1979.

O Partido Espanhol Unidos Izquierda estima que a cobrança do IBI aumentaria a receita no montante de 2.500 milhões de Euros, embora seja "necessário" um censo para saber exatamente quanto dinheiro poderia ser recolhido. "A Igreja é o maior proprietário de imóveis rurais e urbanos na Espanha" - reflete Gaspar Llamazares<sup>155</sup>, Deputado espanhol.

Em relação ao *Impuesto al Valor Agregado* (IVA) - imposto que incide sobre: a) as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em território nacional a título oneroso; b) importações de bens; c) operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, após pressões da União Europeia em 2005 -, a vice-presidente De la Vega negociou em 2007 com a Igreja Católica. Assim a partir de uma "troca de notas" foi alterado o ponto de acordo Igreja-Estado, terminando em adaptar a legislação espanhola para a legislação da União Europeia. Hoje, a Igreja paga o IVA como qualquer cidadão, no que foi um avanço pouco conhecido.

---

<sup>155</sup> Disponível em: <http://www.publico.es/espana/432150/el-gobierno-no-obligara-a-pagar-el-ibi-a-la-iglesia-por-sus-propiedades>. Acesso em: agosto de 2012.

- **Itália**

Na Itália vigora o "*otto per mille*", Sistema pelo qual 0,8% do Imposto de Renda de cada contribuinte vai para a Igreja de sua preferência ou para um programa de assistência social.

Na Itália, berço do Catolicismo, 20 a 25%<sup>156</sup> da quantidade dos imóveis totais do país são pertencentes à Igreja. O *Imposta Comunale sugli Immobili* (ICI), criado pelo Decreto Legislativo nº 504/1992, isentou todos os imóveis da Igreja em seu artigo 7º. O Parlamento Italiano, em 2006, introduziu a isenção do ICI após longa discussão no Parlamento, para imóveis da Igreja usados até para fins comerciais. Os edifícios da Igreja Católica são incalculáveis na Itália (algo em torno de 20-25% de todo o território italiano) e de riquezas incalculáveis.

De acordo com estimativas da *Associazione Nazionale Comuni Italiani* (ANCI), a medida teria resultado em menores receitas para os Municípios, na ordem de 700 milhões de Euros<sup>157</sup>.

O governo do Primeiro-Ministro Mario Monti, da Itália, confirmou que a Igreja Católica terá de pagar impostos a partir de 2013 sobre suas propriedades de cunho empresarial, como hotéis, restaurantes, hospitais, clínicas, escolas, centros esportivos e imóveis para alugar. Propriedades que tenham templo ou outra instalação de fins exclusivos às atividades religiosas permanecerão isentas de tributo.

Por desfrutar da isenção do (ICI), a Igreja italiana concorre com vantagens nesses diferentes setores de negócios, o que a tornou uma das mais ricas da Europa<sup>158</sup>.

O jornal *La Repubblica* estima que, com a medida, as finanças italianas obtenham arrecadação extra de até € 25 milhões (cerca de R\$ 60 milhões) por ano. Cálculos do governo, contudo, preveem arrecadação mais elevada<sup>159</sup>.

---

<sup>156</sup> Disponível em: <http://www.uaar.it/laicita/otto-per-mille#08>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>157</sup> Disponível em: <http://icostidellachiesa.it/>. Acesso em: setembro de 2012.

<sup>158</sup> Disponível em: <http://www.paulopes.com.br/2012/11/igreja-catolica-italiana-comeca-a-pagar-imposto-em-2013.html#.UO73VKzole4>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>159</sup> Disponível em: [http://www.secularism.org.uk/news/2012/11/italian-catholic-church-to-pay-property-tax-from-next-year?utm\\_source=feedburner&utm\\_medium=feed&utm\\_campaign=Feed%3A+nssnews+%28NSS+News%29](http://www.secularism.org.uk/news/2012/11/italian-catholic-church-to-pay-property-tax-from-next-year?utm_source=feedburner&utm_medium=feed&utm_campaign=Feed%3A+nssnews+%28NSS+News%29). Acesso em: janeiro de 2013.

## 2.7 Considerações acerca do Direito Comparado

Perante tais informações, constata-se que nos países estudados o benefício fiscal é a isenção. Observa-se também que em nenhum outro país se tem constitucionalmente um benefício visto de maneira tão intensa quanto no Brasil. Nos outros países, apesar da concessão de isenções fiscais, tem-se uma intensa fiscalização em relação às igrejas, podendo a qualquer momento suprimir o benefício. Tomando como exemplo a nossa lei em declarar a imunidade como um direito fundamental, pergunta-se: Os países que não concedem imunidade tributária para as igrejas descumprem um direito fundamental?

É interessante notar que toda a doutrina, tributária e constitucional, quanto à previsão da imunidade tributária para templos de qualquer culto no Brasil, tem como premissa a liberdade da prática religiosa. Como sabemos, não há qualquer óbice para a escolha, exercício ou organização religiosa nos Estados Unidos, França, Espanha, Argentina, Chile, Portugal, etc. (dentro os países citados como aqueles que não preveem em suas respectivas cartas a imunidade tributária sobre a atividade religiosa). É inconcebível afirmar que cultura fiscal brasileira pudesse tolher esta liberdade na hipótese de supressão da imunidade tributária apontada. O Brasil não pode ser considerado um país cujas características sociais sejam tão distintas da maioria dos países sul-americanos (também colonizados e subdesenvolvidos), dos Estados Unidos (colonizado, desenvolvido; porém com intensa cultura religiosa) ou mesmo dos países europeus relacionados de onde partiram as práticas colonialistas (de forte tradição religiosa) onde a religião é praticada com absoluta liberdade e inexistência da imunidade tributária sobre sua prática (templos e atividades essenciais) não cria qualquer embaraço ou impeditivo<sup>160</sup>.

## 2.8 O Supremo Tribunal Federal e a interpretação das imunidades tributárias aos templos

### 2.8.1 Análise do Recurso Extraordinário 21.826/53

Antes do advento da CF/88, a Suprema Corte brasileira adotava sobre o tema entendimento restritivo em relação à imunidade, que foi consagrada em antigo precedente daquela Corte, o Recurso Extraordinário 21.826, julgado na sessão de 02 de julho de 1953,

---

<sup>160</sup> MURTA, Antônio Carlos Diniz; TEIXEIRA, Rodrigo Leal. **Repensando a imunidade tributária aos templos de qualquer culto**: uma abordagem sobre a distorção e inconsistência de sua aplicação. Artigo apresentado no CONPEDI. Belo Horizonte, 2012, p. 8.

tendo se considerado imune somente o imóvel no qual estivesse instalado o templo, e não toda extensão da atividade religiosa. Veja-se:

TEMPLO – Liberdade de culto – Intributabilidade – Inteligência restritiva – Inadmissibilidade da extensão a terreno anexo à igreja – Aplicação do art. 31, n. V, b da Constituição de 1946.

A IMUNIDADE ESTATUIDA NO ART. 31, 5, LETRA B DA CONSTITUIÇÃO, É LIMITADA, RESTRITA, SENDO VEDADO À ENTIDADE TRIBUTANTE LANÇAR IMPOSTOS SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO, ASSIM ENTENDIDOS A IGREJA, O SEU EDIFÍCIO, E DEPENDÊNCIAS. UM LOTE DE TERRENO, ISOLADO, NÃO SE PODE CONSIDERAR O SOLO DO EDIFÍCIO DO TEMPLO (Recurso Extraordinário nº 21.826, 2ª Turma, Relator Min. Ribeiro da Costa, julgado no DOU de 31.12.53, p. 16.099).

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Igreja Matriz da Glória, ao serem executadas pela Prefeitura do Distrito Federal valores referentes à cobrança do IPTU. A Igreja interpôs o Recurso alegando sua isenção, em face do artigo 31, nº V, letra b, da Constituição Federal de 1946. A Prefeitura do Distrito Federal sustentou, na época, que a isenção beneficia a templos e não às propriedades particulares em que se exerça atividade diferente, como a de que se trata. Veja-se o texto imunizante constitucional referido:

“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<sup>161</sup>.”

O juiz João José de Aguiar Dias alegou em sua sentença, objeto do Recurso, que tal imunidade prevista na Constituição de 1946 visa proteger a liberdade de culto, ficando as pessoas de Direito Público impedidas de, por eventual hostilidade, criar dificuldades ao exercício do culto. Defende o juiz que, como restrição ao Poder de tributar, também deve ter o preceito interpretação estrita, não se compreendendo que se leia o que nele não se contém. Assim, referindo ele a templos, só a templos se pode reconhecer a isenção, não a propriedades outras não mencionadas no dispositivo ou a atividades outras, lucrativas, até as que não estejam compreendidas no exercício do culto.

---

<sup>161</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm). Acesso em: dezembro de 2012.

O voto do Ministro relator, Sr. Ribeiro da Costa, foi incisivo ao dispor que a área em questão não compreendia o edifício do templo. Segundo ele, a imunidade estatuída no artigo 31, nº 5, letra b da Constituição, “é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar imposto sobre templos de qualquer culto”, não estendendo a isenção em apreço, pois a eles não se refere expressamente a preceituação constitucional, reforçando em suas sábias palavras: “Essa é restrita, inampliável, eximindo da tributação apenas os templos. Não, assim, a todos os bens imóveis da irmandade”. Para o relator, se a Igreja possui outros imóveis que não seja o templo, local onde ocorrem os rituais, deve pagar os tributos. Um lote de terreno isolado não se pode considerar solo do edifício do templo. E prossegue:

A sentença recorrida aplicou, sob fiel interpretação, o preceito da lei Magna. Segundo a linha de princípios geralmente aceita, qual seja a de que as imunidades, como as isenções, são de caráter restrito, e por isso mesmo expressas, não comportando, nesse caso, senão excepcionalmente, a inteligência extensiva por força de compreensão (Recurso Extraordinário nº 21.826, 2ª Turma, Min. Ribeiro da Costa, p. 352).

Os Ministros Nelson Hungria, Mário Guimarães, Luiz Gallotti e Barros Barreto, por votação unânime, estiveram de acordo com as palavras do Ministro Relator.

### **2.8.2 Análise do Recurso extraordinário 325.822-2/SP**

No dia 18 de dezembro de 2002, a Mitra Diocesana de Jales conseguiu, no Supremo Tribunal Federal, o reconhecimento da extensão da imunidade a todos os patrimônios na Mitra Diocesana, por sentença do Pleno do Superior Tribunal Federal. A tese sustentada pela diocese de Jales, e reconhecida pelo Supremo, é que “a imunidade é da instituição, é irrestrita e não parcial e, portanto, se estende a todos os seus patrimônios, rendas e serviços”. Essa decisão do Supremo, dada em favor da diocese de Jales, serve como jurisprudência para todas as dioceses do Brasil. Assim concluiu o Relator Min. Gilmar Mendes:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sob 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” (RE 325.822-2/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 18/12/2002, Tribunal Pleno do STF).

Trata-se o Recurso Extraordinário 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 a imunidade prevista no artigo 150, VI, b, e §4º da CRFB/88.

A Mitra Diocesana recorreu, alegando ofensa ao disposto imunizante constitucional, visto que, exercendo subsidiariamente funções do Estado, todos os bens da Mitra são utilizados em suas finalidades institucionais, tais como “centros pastorais ou de formação humano-religiosa, locais de reunião e administração, residências de padres e religiosos encarregados dos trabalhos da Igreja”, sendo alguns imóveis alugados para arrecadar fundos para ajudar e garantir a “sustentação da sua missão”, razão 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 seu relatório, o Ministro Ilmar Galvão citou que, com efeito, a Corte Suprema, por ambas as turmas, reconheceu o benefício da imunidade em relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados, citando o RE 257.700, ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e em relação ao imposto sobre serviços (ISS), ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900). Observou o Ministro a distinção entre a regra imunizante da alínea “c”, no presente caso invocado desde a propositura da ação a alínea “b” (templos de qualquer culto), tornando-se difícil identificar no conceito de templo “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

Citou, então, em seu relatório o magistério de Hely Lopes Meirelles, em que se espelhou a decisão recorrida ao ensinar em seu livro “Direito Municipal Brasileiro” que não há como aplicar a imunidade aos demais bens das igrejas que não sejam recintos de cultos “templos” e seus anexos “casas paroquiais, sede de congregações religiosas, não abrangendo as casas para locação e outros bens não destinados a práticas religiosas.

No mesmo sentido, cita em seu relatório as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, que é a favor da cobrança do IPTU aos prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos, entre outros. Finaliza com a lição de Aliomar Baleeiro, que prega em seus ensinamentos que não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia, etc., e finaliza com suas palavras:

É fora de dúvida que, no tocante à letra b, há de ser interpretado no sentido de aplicar-se “no que couber”, isto é, entender-se que a imunidade, no caso, compreende não apenas os bens patrimoniais que compõem o templo de qualquer culto com os seus anexos, como a casa paroquial, a casa de residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento, contíguas, mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e a remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados, todos com as finalidades do culto (RE 325.822-2/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, p. 255).

Concluiu o Ministro pelo não conhecimento do recurso, com manutenção do acórdão, que exclui os “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação” do benefício constitucional.

Logo após, foi a vez do Ministro Gilmar Mendes, que em seu voto citou que, em acordo com Moreira Alves, o §4º do artigo 150 da Constituição Federal quis fazer uma equiparação entre as letras “b” e “c”, porque não precisaria repetir “patrimônio, renda ou serviços” já existentes na letra “c”. E o fez justamente para abraçar a letra “c”, em que não se falava de patrimônio, renda ou serviço, afirmando que este foi o raciocínio desenvolvido em seu voto.

Foram aludidos em seu voto os autores Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins (que atuou como advogado da Mitra Diocesana no presente Recurso que se discute), que defendem a teoria ampliativa da regra imunizante.

Logo após o voto do Ministro Gilmar Mendes, foi a vez da Ministra Ellen Gracie, que acompanhou o relator nos seguintes termos:

Sr. Presidente, entendo que o princípio da separação entre Estado e Igreja não admite estender a isenção do patrimônio imóvel pertencente a qualquer dos cultos permitidos. A isenção que alcança os templos diz respeito somente ao local de reunião dos fiéis, e no máximo, às casas anexas destinadas à congregação religiosa que mantém esse culto. Então, incluem-se os claustros, pátios, estacionamentos, enfim, as áreas adjacentes do templo. Se houver, no caso, outras propriedades destinadas à locação, ou mesmo a outras atividades, como, por exemplo, à assistência social ou à educação, elas serão tributadas ou isentas, mas, aí, pelo disposto na letra c do art. 150, desde que utilizadas, elas ou as rendas dela provenientes exclusivamente para as finalidades beneficentes sem fins lucrativos. Assim entendo, acompanho o eminente Ministro Relator (RE 325.822-2/SP, Ministra Ellen Gracie, p. 265).

Logo depois da Ministra Ellen Gracie, votou o Ministro Nelson Jobim, que opôs sua divergência ao voto do Ministro Ilmar Galvão e da Ministra Ellen Gracie:

Sr. Presidente, peço vênia ao relator e à Ministra Ellen Gracie, tendo em vista exatamente o §4º do art. 150 da Constituição Federal, que estabelecendo a trilogia patrimônio-renda-serviços relacionados, no caso específico, à finalidade religiosa, não à assistencial, estenderia a isenção a esse patrimônio. Não me comprometo com a restrição da tese geral - pois esses casos devem ser examinados concretamente, caso a caso - no sentido de afirmar que todas as rendas sejam destinadas a atividades religiosas. No exemplo dado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, na hipótese de o estacionamento ser gratuito ou não, dependendo da destinação da renda, eu poderia isentá-la se ela se vinculasse exclusivamente a uma atividade relativa ao templo, já que haveria ônus, despesa de manutenção. Não estou me referindo ao terreno, mas à renda, pois há determinadas entidades, assistenciais, inclusive, definidas na letra “c”, que, para manterem essas funções, devem prestar determinado tipo de atividade econômica para produzir renda. Há decisões no Tribunal que não dão isenção às rendas oriundas dessas atividades, as únicas que possuem a manutenção daquela entidade assistencial, criando certa dificuldade. Neste caso específico, acompanho a divergência iniciada pelo Ministro Moreira Alves (RE 325.822-2/SP, Ministro Nelson Jobim, p. 266).

O Ministro Maurício Corrêa inicia seu voto fazendo uma breve consideração:

Entendo que “mitra” reúne uma série de paróquias, e não uma só. Poderá parecer que seria um favor exagerado se essa imunidade fosse dada exclusivamente para a mitra, como tal. Partindo desse pressuposto, não vejo como deixar - porque claramente exposto pelo Ministro Moreira Alves = que a letra “b” do inciso VI do art. 150 tenha de ser compreendido à luz do §4º dessa mesma disposição, que é taxativa. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Evidentemente, restringindo esse favor à manutenção dos templos mantidos pela mitra, é claro que compreende os rendimentos a que se refere o dispositivo (RE 325.822-2/SP, Ministro Maurício Corrêa, p. 267).

Finalizou o então Ministro pedindo vênias ao Ministro relator, acompanhando a divergência do Ministro Gilmar Mendes.

Prosseguiu-se então na ordem dos votos o Ministro Carlos Veloso, que diferenciou a imunidade tributária dos templos de qualquer culto com a da alínea “c” do mesmo artigo, que trata da imunidade do patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Completa que o §4º do referido artigo 150 deve ser entendido nos seus exatos limites. E completa:

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

Agora, Sr. Presidente, dizer que imóveis espalhados pelo Município, situados na diocese, na circunscrição territorial sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, b, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo e a imunidade é para o templo, não a propriedade de bens imóveis. Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art.150, VI, b (RE 325.822-2/SP, Ministro Maurício Corrêa, p. 270).

E finaliza fazendo uma crítica à interpretação diversa: “A leitura que se está fazendo do §4º do artigo 150 da Constituição não presta obséquio, data venia, à razão e à vontade da Constituição. Essa leitura, data vênias, é equivocada”.

Na vez do Ministro Sepúlveda Pertence, inicia-se citando o seu voto proferido no RE 237.718, dizendo ser contra, e não a favor, da tese do recurso. E prosseguiu sabiamente:

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

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

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

Para interpretar esse §4º do art. 150, realmente fica difícil interpretação, interpreto-o na tensão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o Ministro Celso de Mello, de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é a sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais (RE 325.822-2/SP, Ministro Sepúlveda Pertence, p. 271,272).

O Ministro Moreira Alves, acompanhou a dissidência se iniciou com o voto do Ministro Gilmar Mendes. O Ministro Marco Aurélio da mesma maneira divagou:

Peço vênias também ao eminente relator para acompanhar a dissidência, pois acredito piamente no previsto no Código de Direito Canônico de 10983. Editado quando do Papado de João Paulo II.

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

Ressalvou bem o Ministro Moreira Alves que a Carta de 1988 trouxe a novidade do §4º do artigo 150 sobre as vedações expressas no inciso VI, e aí, houve referência explícita à alínea b, que cogita da imunidade quanto aos templos de qualquer culto. De acordo com o citado §4º, tais vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados de forma direta “com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas”. Havendo, portanto, o elo, a destinação, como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade (RE 325.822-2/SP, Ministro Marco Aurélio, p. 274).

Desta maneira, finalizou-se a votação com quatro Ministros (Ilmar Galvão, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence) defendendo que a interpretação da imunidade aos templos de qualquer culto deve ser restritiva, e cinco Ministros (Gilmar Mendes, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Moreira Alves e Marco Aurélio) defenderam e venceram por maioria que a imunidade citada deve ser ampliativa.

Assim, o STF vem dando ao referido dispositivo, interpretação por demais extensiva, tendo-se decidido 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".

## CAPÍTULO 3 - JUSTIÇA FISCAL, AS TEORIAS EM TORNO DO TEMA E A INDÚSTRIA DA FÉ NO PAÍS

### 3.1 Teorias acerca da imunidade religiosa

Conforme estudado nos capítulos anteriores, as dúvidas em relação a abrangência da imunidade tributária aos templos de qualquer culto é diverso tanto no ponto de vista dos doutrinadores, quanto nas decisões do Supremo, não chegando a uma interpretação unânime. Importantes as disposições doutrinárias sobre esse assunto, com posições antagônicas, uma parte adotando a interpretação ampliativa e, outra, restritiva, enfrentando o tema, especialmente diante da CF/88, artigo 150, b, §4º. Assim, têm-se duas formas de entendimento relacionado à imunidade aos templos de qualquer culto:

- a) Ampliativa: a imunidade torna limitativo o Poder de Tributar não somente ao templo onde se realiza o culto, mas também a toda entidade mantenedora do templo, a Igreja.
- b) Restritiva: tal imunidade deverá ser concedida apenas ao local onde se efetua o culto, isto é, o templo.

Na teoria restritiva o autor Flávio Campos explica a concepção de templo como coisa, ou seja, apenas a “coisa-templo”, que deve ter a imunidade preconizada na Constituição Federal. Veja-se:

Teoria restritiva (concepção do *templo-coisa*): conceitua o *templo* como o local destinado à celebração do culto. Pauta-se na *coisificação* do templo religioso (*universitas rerum*, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel - ou parte dele, se o culto, v.g., ocorre no quintal ou terreiro da casa - dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado *templo-móvel* (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus, etc.), entre outras situações<sup>162</sup>.

Sobre a teoria liberal, ou ampliativa, o mesmo autor conceitua o templo como tudo que o circunda ou aquilo que o viabiliza.

---

<sup>162</sup> Cf. CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 54, pp. 44-53, mar. 2000.

Teoria clássico-liberal (concepção do *templo-atividade*): conceitua o *templo* como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desonera-se de impostos o local destinado ao culto e os anexos deste (*universitas juris*, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres)<sup>163</sup>.

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carrazza e Hugo de Brito Machado<sup>164</sup>.

É possível notar que as duas correntes até aqui apresentadas - a do *templo-coisa* e a do *templo-atividade* - possuem uma característica comum: limitam a imunidade ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades vinculadas a ele.

### 3.2 Teoria ampliativa da imunidade religiosa

A imunidade concedida pelo artigo 150, VI, b e §4º, imunidade de caráter subjetivo, se for vista de forma ampla, entende-se que alcançará a entidade, e não a um determinado bem, dando o entendimento de que templos de qualquer culto é uma expressão ampla que abrange não somente o templo em si, como também as lojas maçônicas, casa do pastor, convento, centro de formação de rabinos, seminários, casa paroquial e imóveis. São locais que facilitam o culto, veículos utilizados para atividades pastorais, como o templo móvel, lotes vagos, entre outros. Assim, os anexos dos templos também são abrangidos no amplo entendimento da imunidade subjetiva.

Roque Antônio Carrazza, adotando a interpretação ampliativa, entende que “essa imunidade a rigor não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas sim a entidade mantenedora do templo”.<sup>165</sup> Ensina o autor que a imunidade irá beneficiar todo um aglomerado da entidade religiosa, e não somente o local destinado a realizar os cultos.

Sobre o entendimento, escreve Aliomar Baleeiro:

---

<sup>163</sup> cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 11. ed., 1998, p. 433; cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 7. ed., 1997, p. 311; cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 13. ed., 1998, p. 196.

<sup>164</sup> Cf. CAMPOS, 2000, pp. 44-53 (p. 47).

<sup>165</sup> CARRAZZA, CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 409.

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 empregados em fins econômicos<sup>166</sup>.

Sobre a interpretação ampla e abrangente:

O templo de qualquer culto não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão intervivos, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa. Destarte, “templo”, no artigo 19, III, b da Constituição Federal de 1969, compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função<sup>167</sup>.

Pontes de Miranda entende que a produção dos efeitos da imunidade dos “templos de qualquer culto” depende de “interpretação sem distinções sutis nem restrições mesquinhas”. O “culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico”.

Assim, não se devem considerar templo “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”<sup>168</sup>.

Ives Gandra Martins, ao explicar a aplicação do §4º contido no artigo 150 da Constituição Federal, leciona que:

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. [...] Por esta linha de raciocínio, entendo que todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes<sup>169</sup>.

### 3.3 Teoria restritiva da imunidade religiosa

<sup>166</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 91-92.

<sup>167</sup> BALEEIRO, 2005, p. 311.

<sup>168</sup> MIRANDA, p. 510.

<sup>169</sup> MARTINS, 1998, p. 46.

Na linha restritiva escreve Celso Ribeiro Bastos:

Superadas as questões suscitadas pelo vocábulo “culto”, passemos a focar aquelas decorrentes do conceito de “templo”. Aqui a matéria não é de tão fácil esclarecimento. É que o texto constitucional não se referiu a ordens religiosas ou a associações com tais fins, mas circunscreveu-se ao local em que se efetua o culto, isto é, o templo. Vale dizer: o templo que é imune e não a entidade em si<sup>170</sup>.

Esse autor, seguindo a linha de raciocínio restritiva, refere-se à alínea b do artigo 150, IV, deixando claro que o legislador, ao conceder aquela imunidade, não teve o intuito de referir-se amplamente além do culto, ou seja, a ordens religiosas ou as associações com tais fins, mas apenas ao local onde se efetua o culto.

Em relação ao parágrafo 4º do artigo 150 da CRFB/88, ensinam Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

Observa-se que a alínea não faz restrições, devendo estas ser procuradas no citado §4º. Neste, lê-se que a imunidade das entidades religiosas abrange somente impostos sobre seu patrimônio, sua renda e os serviços por elas prestados, e desde que estejam estes relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades<sup>171</sup>.

Diante da interpretação feita pelo autor sobre as restrições expressas no §4º do artigo 150, deve a imunidade alcançar tão somente os impostos sobre seu patrimônio, sua renda e serviços por ela prestados, devendo então o patrimônio estar relacionado às finalidades essenciais dessas entidades. Igualmente, se a renda obtida com o aluguel de determinado imóvel for destinada à consecução de tais finalidades, estariam abrigados pela imunidade tanto o patrimônio como a renda dele proveniente.

Dessa forma, segue Sacha Calmon Navarro Coelho:

O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante e seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, de o Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do Bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa<sup>172</sup>.

---

<sup>170</sup> BASTOS, 2002, p. 43.

<sup>171</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 13. edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 124.

<sup>172</sup> COELHO, 2006, p. 304.

Para Pontes de Miranda, a casa do padre, do rabino, do pastor só desfruta da imunidade se estiver “dentro do próprio edifício do templo”<sup>173</sup>.

Assim também Cretella Jr.: “Não se confundem, porém, templos, locais de culto, com casas paroquiais, locais de residência nem escolas dominicais, fora do edifício do templo. Residências de padres, de pastores, de rabinos, de ministros, de sacerdotes budistas, muçulmanos, evangélicos não são imunes a tributos”<sup>174</sup>.

Yoshiaki Ichiara, nesse mesmo sentido, reporta:

Outra questão de grande atualidade diz respeito à situação em que as instituições religiosas adquirem e controlam emissoras de rádio, televisão, hospitais, casas de recuperação de dependentes químicos, tais como o alcoólatra, os drogados em geral, são manifestações e desdobramentos em áreas desvinculadas dos templos de qualquer culto e das “finalidades essenciais”. Dizer, por exemplo, que a missa celebrada na televisão, as notícias com depoimentos de cura, de salvação, palestras etc., pelo rádio ou televisão, estão incluídas nas imunidades dos templos de qualquer culto, no entender do autor, é uma interpretação muito ampla, portanto, inaplicável<sup>175</sup>.

Esses dois entendimentos dizem respeito a fatos que têm ocorrido com frequência no Brasil. Algumas emissoras são de propriedade da Igreja e usam o benefício para estender seu patrimônio, usando da imunidade dos templos de qualquer culto para imunizar todos os impostos que poderiam recair sobre tais finalidades que fogem das essenciais da Igreja.

### 3.4 Teoria moderna (concepção templo-entidade)

Essa teoria conceitua o templo como entidade, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas<sup>176</sup>. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio “Estado de ser”, a “existência”, vista em si mesma.

<sup>173</sup> MIRANDA, 1973, p. 425.

<sup>174</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Forense Universitária, 1. ed., 1992, p. 3557.

<sup>175</sup> ICHIARA, 2000, p. 240.

<sup>176</sup> Cf. SILVA, de Plácido. **Vocabulário jurídico**. 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 533.

### 3.4.1 Proposta de Emenda à Constituição 176-A/1993

No ano de 1993, o Congresso Nacional teve a oportunidade de discutir a eliminação da imunidade tributária dos cultos religiosos com a PEC 176-A/1993. O autor do projeto, Deputado Eduardo Jorge, assim fundamentou:

As imunidades tributárias que pretendemos suprimir decorrem, quase todas, da Constituição de 1946. Poucas foram introduzidas em nosso Direito pela Constituição de 1988. Em 1946, saía o país de um prolongado período ditatorial e os constituintes da época, sequiosos por liberdade de pensamento, pensaram consegui-lo e garanti-lo através de normas constitucionais. O que se viu, de lá para cá, ao atravessarmos um período negro da nossa história, foi que os cuidados tomados pelo legislador constitucional não foram suficientes para impedir a queda da democracia e a consequente perda das liberdades constitucionais. Além disso, o constituinte de 1946 não poderia prever que medidas baixadas com a melhor das intenções fossem utilizadas, anos mais tarde, para promover a evasão fiscal, abrigando-se à sombra da Lei Maior uma série de contribuintes que nem de longe poderiam pleitear os benefícios tributários concedidos pela Constituição. [...]. Por último, caberia dizer que a revogação dessas imunidades fortalece a posição daqueles que, como nós, pensam que todas as camadas da sociedade devem contribuir para o fim comum, cada uma, é evidente, de acordo com as suas possibilidades, que nossa Lei Magna chama de capacidade econômica (PEC 176-A/1993).

A Comissão de Constituição e Justiça, contudo, emitiu parecer contrário ao projeto, sustentando, que: a) a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa (CRFB, artigo 5º, VI); b) a fiscalização esbarraria no fanatismo religioso de alguns servidores que poderiam prejudicar determinadas religiões.

Nota-se que a neutralidade estatal, em se tratando do tema religioso, é problemático. Tem-se que normas gerais podem impactar adversamente minorias religiosas ou, ao revés, favorecer grupamentos mais tradicionais numa dada coletividade. O desafio consiste em encontrar um filtro que permita a passagem apenas dos enunciados normativos que nem inibam nem promovam denominações ou benefícios religiosos. Ao encarar profundamente os argumentos contrários e ao demonstrar as razões que levam uma Corte a seguir os precedentes ou reputá-los como erros, os julgadores estão demonstrando respeito e compromisso pela igualdade de tratamento devida a todos os jurisdicionados.

### 3.5 O princípio da capacidade contributiva e a injustiça fiscal

#### 3.5.1 A visão Rawlsiana de justiça

O Sistema Tributário Nacional é analítico e exaustivo, devendo ser estudado pelos princípios específicos do Direito Tributário que irão funcionar como diretrizes; qualquer desrespeito a esses princípios caracteriza agressão máxima ao Sistema.

O princípio da capacidade contributiva encontra seu fundamento na justiça fiscal e na igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiários dessas despesas. Assim, de acordo com essa diretriz, legítimas são as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam<sup>177</sup>.

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato. Como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão<sup>178</sup>.

Tal princípio está entrelaçado com a igualdade, sendo o percurso que o legislador encontrou de junção entre a igualdade sob forma de justiça, e nos moldes da lei tributária, como maneira de efetivar tal direito.

Mentor de uma ideia diferenciada de igualdade, o filósofo americano John Rawls, em 1971, apresentou ao mundo a teoria da justiça como equidade com a publicação da obra “*A Theory of Justice*”, estabelecendo um novo marco em filosofia política na segunda metade do século XX, no mundo ocidental. Tal teoria parte de um pressuposto ético motivacional, com a pergunta pelas razões para o compromisso como membro de uma comunidade moral, defendendo a tese da cooriginalidade de liberdade (*liberty*) e igualdade (*equality*) em uma sociedade marcada pelo pluralismo razoável (*reasonable pluralism*) de doutrinas abrangentes (*comprehensive doctrines*), fornecendo orientação filosófica e moral para as instituições democráticas.

Para Rawls, a sociedade deve distribuir os meios de satisfação, quaisquer que sejam, direitos e deveres, oportunidades e privilégios e várias formas de riqueza, de modo a conseguir, se for possível, esse grau máximo. Entretanto, nenhuma distribuição de

---

<sup>177</sup> TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517.

<sup>178</sup> YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

satisfação é melhor que outra, excetuando-se que a distribuição mais uniforme deve ser preferida em situações de impasse<sup>179</sup>.

Segundo o autor, existe o bem-estar pessoal e o bem-estar da sociedade, sendo o primeiro visto como uma forma individual de construção gradativa pessoal e o outro a sociedade vista sob a égide de um mesmo ponto de vista, porém abarcando uma quantidade aglomerada de pessoas.

Exatamente como o bem-estar de uma pessoa se constrói a partir de uma série de satisfações que são experimentadas em momentos diferentes no decorrer da vida, assim, de modo muito semelhante, o bem-estar da sociedade deve ser construído com a satisfação dos Sistemas de desejos de numerosos indivíduos que a ela pertencem. Uma vez que o princípio para um indivíduo consiste em promover na medida do possível seu próprio bem-estar, seu próprio Sistema de desejos, o princípio para a sociedade é promover ao máximo o bem-estar do grupo, realizar até o mais alto grau o abrangente Sistema de desejos ao qual se chega com a soma dos desejos de seus membros<sup>180</sup>.

A justiça e a ideia de equidade têm sido buscadas pelo homem desde os seus primórdios. A raça humana é eminentemente social e a vida em comunidade acaba levando sempre o indivíduo a estabelecer comparações entre sua vida e a dos demais<sup>181</sup>. Sob tal fundamento, John Rawls propôs um modelo de instituição o qual deveria fomentar e aplicar o valor da justiça e, dessa forma, poderia minimizar as discrepâncias sociais. A ideia de justiça para Rawls deveria ser pactuada anteriormente às instituições.

Essas instituições sociais, se forem vistas de forma consubstanciada, definirão os direitos e deveres dos homens e influenciarão seus projetos de vida. A estrutura básica é o objeto primário da justiça porque seus efeitos são profundos e estão presentes desde o começo. Esses princípios, todavia, podem não funcionar para regras e práticas de associações privadas ou para aqueles grupos sociais menos abrangentes<sup>182</sup>.

Para se atingir tal evolução, os integrantes deveriam estar em Estado de igualdade, cobertos pelo denominado véu da ignorância. Nesse estágio ninguém definiria valores de justiça os quais propusessem vantagens para certos indivíduos em detrimento dos outros,

<sup>179</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. De Almiro Pisetta, Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 28.

<sup>180</sup> RAWLS, 1997, p. 25.

<sup>181</sup> DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 17.

<sup>182</sup> RAWLS, 1997, p. 8-9.

visto que, por ninguém saber o futuro, a escolha de valores genéricos determinaria um estágio inicial no qual todos adquiririam o bem-estar. As instituições ideais, por mais que as condições iniciais não sejam as mesmas para todos, definirão sempre parâmetros para que todos possam permear das mesmas condições de justiça.

Na justiça como equidade, a posição original de igualdade corresponde ao Estado da natureza na teoria do contrato social. Essa posição original não é, para Rawls, concebida como uma situação histórica real, muito menos como uma condição primitiva da cultura. É entendida com uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a certa concepção de justiça. Entre as características essenciais dessa situação está o fato de que “ninguém conhece o seu lugar na sociedade, a posição de sua classe, o *status* social e também ninguém conhece a sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força e coisas semelhantes”. Os princípios da justiça são escolhidos sob um véu da ignorância<sup>183</sup>.

Para Rawls, muitas espécies de coisas são consideradas justas ou injustas; não apenas as leis, as instituições e os Sistemas sociais, mas também determinadas ações de muitas espécies, incluindo decisões, julgamentos e imputações. Também se chama de justas e injustas as atitudes e disposições das pessoas e as próprias pessoas<sup>184</sup>.

Deve-se supor que as partes na posição original são iguais. Ou seja, todas têm os mesmos direitos no processo da escolha dos princípios; cada uma pode fazer propostas, apresentar razões para a sua aceitação, e assim por diante. A finalidade dessa igualdade de condições é a da representação da igualdade entre os seres humanos como pessoas éticas, como criaturas que têm uma concepção do seu próprio bem e que são capazes de ter um senso de justiça<sup>185</sup>.

Assim, os princípios da justiça serão, então, aqueles que pessoas racionais preocupadas em promover seus interesses consensualmente aceitariam em condições de igualdade nas quais ninguém é consciente de ser favorecido ou desfavorecido por contingências sociais e naturais<sup>186</sup>.

---

<sup>183</sup> RAWLS, 1997, p. 13.

<sup>184</sup> RAWLS, 1997, p. 7.

<sup>185</sup> RAWLS, 1997, p. 21.

<sup>186</sup> RAWLS, 1997, p. 21.

A posição tomada por Rawls ao citar o princípio da diferença, segundo o qual as diferenças de riqueza e padrão de vida entre grupos sociais diversos só se justificam na medida em que o Sistema que gera tais desigualdades, também atende aos interesses do grupo mais pobre pelo menos tão bem quanto qualquer outro Sistema alternativo atenderia. A noção principal é que, na formação das instituições sociais que constituem a estrutura básica da sociedade, e que, portanto, moldam a vida de todas as pessoas do nascimento até a morte, existem certas fontes de desigualdade moralmente arbitrárias - e uma desigualdade moralmente arbitrária não pode ser aceita por uma ordem social justa, a menos que seja inevitável ou se justifique por um fim ou propósito não arbitrário ao qual serve. Por isso, na opinião de Rawls, as desigualdades de classes socioeconômicas só se justificam se o Sistema que as gera também atende melhor às necessidades da classe mais baixa do que qualquer outro Sistema mais igualitário<sup>187</sup>.

Depois de haver escolhido uma concepção de justiça, segundo Rawls, as pessoas deverão escolher uma Constituição e uma legislatura para elaborar leis, tudo em congruência com os princípios de justiça inicialmente acordados. Uma sociedade que satisfaça os princípios da justiça como equidade aproxima-se o máximo possível de ser um Sistema voluntário, porque vai ao encontro dos princípios que pessoas livres e iguais aceitariam em circunstâncias equitativas.

### **3.6 Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva em relação à imunidade tributária aos templos**

O artigo 145, §1º, da Constituição Brasileira determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

Conforme se observa, o trecho introdutório “sempre que possível”, demonstra notória covardia do legislador em tornar um princípio símbolo da justiça fiscal como um mero ato político. Ou seja, abrem-se lacunas na Lei para que não ocorra a justiça, fazendo com que haja o descumprimento normativo “sempre que se entenda ser interessante”.

---

<sup>187</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 74.

A capacidade contributiva, que é o princípio central de qualquer Sistema tributário, teve em 1988 apenas a sua segunda menção na história constitucional brasileira, o que demonstra o quanto incomoda aos reais detentores do Poder. Chega a ser impressionante a quantidade de ressalvas e dubiedades inseridas no § 1º, do artigo 145. Começa com um “sempre que possível” e é aplicável apenas aos impostos, ao contrário das menções a tributos nas demais constituições do mundo e na de 1946. Completa o texto uma previsão de faculdade para a administração tributária, que deveria ter sua atuação inteiramente vinculada, e a estranha possibilidade de direitos individuais (não especificados) impedirem a identificação do patrimônio e rendimentos dos contribuintes, que são exatamente os elementos comprobatórios da capacidade contributiva. Uma grave contradição<sup>188</sup>.

As imunidades denotam tal certeza. Estão abraçadas constitucionalmente pela não incidência fiscal dos impostos e ao mesmo tempo encontram respaldo no trecho introdutório do artigo 145, §1º da Constituição Federal. Resta a dúvida: é justa a não aplicação do princípio da capacidade contributiva àqueles que seriam grandes contribuintes para o Estado, mas que estão protegidos por motivos políticos da imposição fiscal?

Para o autor Klaus Tipke, o princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte<sup>189</sup>.

A justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo o Estado de Direito. Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser ética aplicada. A moral da tributação corresponde à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses<sup>190</sup>.

Rawls, ao defender que os tributos com finalidade arrecadatória incidentes sobre as despesas ou rendas devam ser proporcionais em sociedades que já atingiram alto grau de respeito aos princípios da justiça como equidade, uma vez que essa modalidade de tributação é mais adequada ao estímulo da produção, reconhece também que nos Sistemas tributários de países em que haja mais desigualdade social, a progressividade dos impostos sobre a renda é medida exigida pelos princípios da liberdade, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença<sup>191</sup>.

---

<sup>188</sup> WEISS, 2009, p. 06.

<sup>189</sup> YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 18.

<sup>190</sup> YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 28.

<sup>191</sup> RAWLS, 1997, p. 308.

No decorrer dos tempos, a principal alternativa ao princípio do benefício sempre foi o princípio de que o imposto deve ser cobrado de acordo com a capacidade contributiva dos cidadãos. A noção de capacidade contributiva é muito vaga, sendo interpretada de diferentes maneiras. Eis uma das primeiras ambiguidades: acaso ela se refere à capacidade das pessoas em pagar impostos em vista de sua situação econômica atual – dadas as decisões que tomaram na vida e a renda e a riqueza que agora possuem? Ou se refere à sua capacidade contributiva em vista das decisões que poderiam tomar e, portanto, da renda e da riqueza possivelmente maiores que teriam a capacidade de obter?<sup>192</sup>

Nos dizeres de Baleeiro, a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco<sup>193</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins entende que a capacidade contributiva é “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensões econômicas particular de sua vinculação ao Poder tributante nos termos da lei”<sup>194</sup>.

Para o autor Fernando Lemme Weiss, a capacidade contributiva também decorre do princípio maior isonômico, sendo sua aplicação tributária. Não é quase um sinônimo deste, mas significa que a finalidade da tributação deve levar em conta a igualdade de meios. E conclui sobre o princípio:

É o princípio que permite a verificação da legitimidade da imposição tributária, pois só deve sofrê-la quem possui disponibilidade para tanto. [...] A capacidade contributiva é essencial para sintonizar a generalidade com a realidade, qualificando-a através da agregação de justiça concreta, sempre de difícil exatidão abstrata. Não mais basta a ampla sujeição tributária, o que já fora conquistado pela Revolução Francesa<sup>195</sup>.

A capacidade contributiva como princípio geral da igualdade, no âmbito da tributação nacional, impõe ao legislador a observância da referida orientação e ao Poder Judiciário, através de métodos diretos e indiretos, o dever de barrar práticas abusivas dos órgãos da federação competentes para instituir a referida tributação.

Murphy e Nagel, em sua teoria que define o princípio da capacidade contributiva proposta pelo princípio dos sacrifícios proporcionais, salientam que tal assunto não precisa

<sup>192</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 29.

<sup>193</sup> BALEEIRO, 1998, p. 689.

<sup>194</sup> MARTINS, Ives Gandra. Capacidade econômica e capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**: Resenha Tributária. São Paulo, n. 14, p. 33, 1989.

<sup>195</sup> WEISS, 2004, p. 50.

necessariamente ser interpretado em função da diminuição da utilidade marginal do dinheiro. Pode ser entendido como a afirmação política de que os mais ricos podem “se dar ao luxo” de sacrificar mais, em termos reais, do que os mais pobres, uma vez que ainda lhes sobrarão mais. Já o princípio da igualdade de sacrifícios dá a ideia de que os mais ricos podem arcar com o sacrifício real maior, que admite a tributação como um meio legítimo de redistribuição separada dos retornos do mercado, beneficiando os mais pobres à expensas dos mais ricos.

Tal princípio, previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, é a efetividade do ideal de justiça para o direito Tributário. Embora a Constituição se refira somente aos impostos, uma vez que nessa espécie tributária só há a riqueza do contribuinte a se mensurar, sem considerações relativas às atividades estatais relativas ao contribuinte, o princípio também é aplicado aos tributos vinculados, como a taxa, conforme já reconheceu o STF<sup>196</sup>, e a contribuição de melhoria.

O princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.<sup>197</sup>

Referida norma determina que contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar impostos deverão contribuir de forma desigual, isto é, o detentor de mais riqueza deverá contribuir com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos.

De Aristóteles: "em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigalam" - opera como princípio constitucional, em que sofre diversas interpretações, pela manipulação política diversa.

Rui Barbosa, em seu discurso “Oração aos Moços”, quando paraninfo, na Faculdade de Direito de São Paulo, no ano de 1920, defendeu que: “tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. Barbosa salientou ainda que: “A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”.

---

<sup>196</sup> STF, Pleno, RE nº 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 25/05/2001, p 18.

<sup>197</sup> YAMASHITA; TIPKE, 2002, p. 31.

Tal princípio possui suas técnicas de efetividade, tais como: a essencialidade e progressividade, tornando verdadeiro e possível o ideal de justiça fiscal, pela observância de tratamento diferenciado a quem seja desigual economicamente.

Assim, a proporcionalidade deve estar em harmonia com a progressividade, a primeira como decorrência da igualdade formal e a segunda como mecanismo de distribuição de riquezas. As duas técnicas, decorrentes do princípio da capacidade contributiva, podem ser, de acordo com a natureza do imposto, aplicadas pelo legislador, independentemente de previsão constitucional expressa.

O princípio da isonomia tributária não tem condição de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva. Quando se observa a capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas, essa capacidade subordina o legislador e atribui ao Judiciário o dever de controlar a sua efetivação como Poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.

Consoante o entendimento de Yamashita e Tipke (2002), embora o conteúdo do princípio da capacidade contributiva seja indeterminado, ele é determinável. E como foi dito anteriormente, ele impede a cobrança do tributo por cabeça e obriga que o Estado tribute as pessoas não em razão de sua renda potencial, mas sim de sua renda efetivamente disponível, levando em conta valores reais e não os nominais. Deve ser aplicado a todos os tributos que tenham precípua finalidade fiscal, sejam diretos ou indiretos, obrigando o respeito ao mínimo existencial, pois não há efetivamente capacidade contributiva enquanto a renda não superar o necessário para manutenção do mínimo vital.

Numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade, considerada um dos seus subprincípios, é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da capacidade contributiva, baseando-se na solidariedade e na justiça social.

A exclusão do ônus tributário sobre alguns, por mais que tenham capacidade contributiva, não é vista pelos outros contribuintes como uma fonte de injustiça, mas antes como uma forma de redução da carga tributária. Assim como os demais, os privilégios tributários sempre foram justificados em um pretense retorno social e na viabilização de atividades econômicas. No entanto, a sua inclusão na Constituição evidencia que eles não conseguiriam fundamentar-se na ausência de capacidade contributiva, o que depõe contra sua justiça<sup>198</sup>.

---

<sup>198</sup> WEISS, 2009, p. 05.

Já no subprincípio da proporcionalidade, como bem observa Luciano Amaro, a capacidade contributiva não se esgota na proporcionalidade, uma vez que aquela exige “a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações”.

A tributação justa requer que o montante financeiro tributável, a partir de manifestações objetivas de riqueza, tenha como marco inicial valor acima do mínimo indispensável para a subsistência do cidadão, resguardando a dignidade da pessoa do contribuinte. É uma isenção decorrente do princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, o tributo justo tem seu teto máximo limitado pelo direito de propriedade e seu desrespeito afronta o princípio do não confisco. Os impostos submetidos à capacidade contributiva ainda favorece uma sociedade na qual a solidariedade política, econômica e social é cumprida por seus membros.

Baseado no que Ricardo Lobo Torres propõe:

Sucedem que o princípio da igualdade é vazio, pois recebe o conteúdo de outros valores, como a justiça, a utilidade e a liberdade. Assim sendo, só será proibida a desigualdade na apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade do desenvolvimento econômico **se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social**, hipótese em que estará ferida a liberdade alheia. Em outras palavras, as desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do país e à redistribuição da renda nacional ou se discriminarem em razão de raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo que implicará ofensa à igual liberdade de outrem<sup>199</sup>.

### 3.6.1 Justiça fiscal? O caso de Montes Claros<sup>200</sup>

O Código Tributário Nacional, em seu capítulo III, na seção II, versa sobre a competência municipal em relação ao Imposto Predial Territorial Urbano.<sup>201</sup>

<sup>199</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. atual. até 31.12.2006. Inclui a Emenda C. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 460.

<sup>200</sup> Montes Claros é um Município no interior do Estado de Minas Gerais. Em 2010 sua população foi contada pelo IBGE em 361.971 habitantes,

<sup>201</sup> Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder público:

A natureza jurídica do tributo é denominada pelo fato gerador da respectiva obrigação (artigo 16 do CTN). O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei, que no caso do IPTU será a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, sendo necessário que, para ocorrer o fato gerador, deverá o imóvel estar localizado na zona urbana (artigo 32 do CTN). Por lei municipal podem-se considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana os imóveis destinados à habitação, indústria ou comércio, fora da área propriamente urbana.

O sujeito ativo da obrigação, conforme versa o artigo 119 do CTN, é “a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento, e o seu sujeito passivo da obrigação é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo”. Será contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou seu titular a qualquer título.

Para ter efeitos o imposto, o local onde se localiza o imóvel deverá conter no mínimos dois melhoramentos contidos nos incisos do §1º do artigo 32 do CTN. Ou seja, deverá no local ter ao menos dois melhoramentos como: meio-fio ou calçamento, canalização de águas pluviais, abastecimento de água, Sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e escola primária ou posto de saúde à distância máxima de 3 km do imóvel considerado.

Ao expressar bem imóvel construído utilizado pela lei municipal, refere-se a bem imóvel por acessão física, que abarca o solo e tudo quanto se incorporar natural ou artificialmente.

Sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, conforme reza o artigo 33 do CTN, ou seja, o valor da construção mais o valor do terreno. Desta forma, será avaliado o imóvel pelo fiscal municipal, observando-se o seu tamanho, área construída, sua localização, tipo de acabamento, entre outros. Mediante decretos os prefeitos atualizam o valor do imóvel para contrabalancear com as respectivas mudanças monetárias ou de supervalorização do local onde fica o imóvel.

Sobre a sua política urbana, a CRFB de 1988, em seu artigo 182, deu ao legislador municipal a competência para estabelecer alíquotas progressivas no tempo para obrigar os proprietários de terrenos urbanos a se adequarem ao plano diretor. A alíquota é o percentual incidente sobre a base de cálculo.

O crédito tributário só poderá ser constituído pelo lançamento, que será uma atividade vinculada e obrigatória. Assim, não há tributo sem o lançamento. Sobre lançamento o CTN estabelece, em seu artigo 144, que o lançamento reporta-se à data da

ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Por ser o IPTU um imposto real, quem responde juridicamente pelo débito é o próprio imóvel. Isto posto, se o imóvel está com saldo devedor do tributo, será o objeto da execução. Essa foi a forma adotada pelo legislador para se ter mais garantia sobre a quitação do débito, colocando o imóvel devedor como garantia da execução.

A não incidência está prevista nas hipóteses de imunidade consignada na Constituição, que no caso é o fato de o objeto estar fora do campo da tributação. O artigo 150, inciso VI, da CRFB de 1988, corresponde à proibição constitucional de o legislador ordinário instituir imposto em relação a certos bens, serviços ou pessoas.

Os requisitos para o gozo da imunidade prevista no artigo 150, VI, “b” da CRFB estão contidos no artigo 14 do CTN, que são os seguintes: a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; b) aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar sua exatidão. Caso houver cumprimento do disposto neste artigo, a autoridade competente pode suspender a aplicação da imunidade.

Portanto, não existe incidência do IPTU nos imóveis de propriedade dos templos, sendo totalmente imunes não somente onde ocorre o culto, mas todo o patrimônio pertencente à entidade religiosa.

Em pesquisa realizada no dia 06 de maio de 2008 no banco de dados da Prefeitura de Montes Claros-MG., programa ARCETIL (Sistema administrativo de receitas), foram detectados 707 imóveis no território municipal imunes ao IPTU, enquadrados na hipótese imunizante do artigo 150, VI, “b” da CRFB.

Nem todos os imóveis de propriedade das entidades religiosas são destinados à realização de cultos, sendo muitos destes lotes vagos, locados a terceiros, entre outros fins.

Algumas entidades que possuem maior número de imóveis imunes são:

- a. Mitra Arquidiocesana de Montes Claros: 111 imóveis;
- b. Congregação Cristã do Brasil: 55 imóveis;
- c. Associação das Damas de Caridade: 38 imóveis;
- d. Igreja de Deus Aviv Bíblico: 15 imóveis;
- e. Diocese de Montes Claros: 14 imóveis;
- f. Igreja Batista de Montes Claros: 13 imóveis;
- g. Escola Nossa Senhora das Mercês: 11 imóveis.

Da pesquisa conclui-se que o Município de Montes Claros imuniza e, conseqüentemente, deixa de arrecadar anualmente o IPTU de 707 imóveis. Observa-se que o entendimento extensivo (ampliativo) causa diversos desconfortos para a sociedade e para o Poder público, exemplo:

- a) Abrem-se lacunas facilitadoras da lavagem ilícita de dinheiro (pela falta de fiscalização);
- b) da concorrência desleal (pois se torna lucrativo locar imóveis da entidade religiosa e abrir redes televisivas, pelo simples fato de pertencerem aos templos de qualquer culto);
- c) perda aos cofres públicos (pela não incidência do tributo, tais entidades não são enquadradas como contribuintes);
- d) ofende o princípio da generalidade (encontra-se no critério pessoal da Regra Matriz da Incidência Tributária, artigo 153, §2º, I da CRFB);
- e) ofende o princípio da solidariedade fiscal (regula o dever fundamental de pagar tributo).

Interessante mencionar a injustiça fiscal: quando um contribuinte que tem apenas uma casa (bem de família), não cumpre com suas obrigações fiscais referente ao IPTU, pode ter o seu único bem penhorado.

Tal exceção à impenhorabilidade ao bem de família encontra respaldo na lei 8.009/1990, em seu artigo 3º, IV, que sustenta:

“Art. 3º A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido:

IV - para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar;”

Perante tal artigo, pode-se executar o único bem familiar do devedor do IPTU, pobre e sem alguma capacidade contributiva. Enquanto isso, imóveis de igrejas que têm condições para contribuir com o Estado pecuniariamente são imunes, a exemplo da Mitra Diocesana no Município de Montes Claros, que é proprietária de mais de 111 imóveis com diversas finalidades. É justo?

Tal pesquisa constatou que há mais de 700 imóveis imunes e foi feita apenas em uma pequena cidade do norte de Minas. Outro fato importante de se mencionar é que

grande parcela desses imóveis trata-se de grandes propriedades. E em todo o país? Qual seria o prejuízo que o Estado tem concedendo tal benefício?

### 3.6 Alguns escândalos relacionados à indústria da fé

O presente tópico visa à demonstração do que se tornou a Igreja no Brasil sob a concessão do benefício fiscal, que é a imunidade. Mesmo sendo um país predominantemente católico<sup>202</sup> (64,6% da população), o número de evangélicos está em crescimento e já soma 22,2% dos brasileiros, ante os 15,4% de uma década atrás. A religião sempre foi um negócio lucrativo. E se você for um pastor brasileiro, a chance de chegar à mina de ouro é grande atualmente. Mesmo que o Brasil ainda seja o maior país católico do mundo, com quase 123,3 milhões de adeptos, o último censo mostra queda na porcentagem, que hoje é de 64,6%, comparado aos 92% de 1970.

Como se pode verificar, trata-se de somas milionárias, em que de certa forma há a contribuição governamental para a feição de tais atos. Ter uma Igreja virou tão rentável quanto ter uma empresa, e mesmo perante tantos escândalos o Estado fecha os olhos sob a desculpa de se tratar de direitos fundamentais. Quais são os valores que os cofres públicos deixaram de arrecadar apenas com as poucas informações trazidas neste último tópico desta dissertação? Tais igrejas não estão preocupadas com os seus fieis, mas sim com o dinheiro deles.

A pesquisa baseou-se em fatos ocorridos no decorrer dos últimos 10 anos e retirados de *sites* idôneos da Internet. Devido à expressiva quantidade de escândalos encontrados, deu-se prevalência apenas aos de mais notoriedade pública e de *sites* confiáveis. A estimativa das fortunas veio de números apresentados pelo Ministério Público (MP) brasileiro e pela Polícia Federal, assim como a estimativa dos bens privados de cada pastor, publicados pela mídia brasileira, incluindo as revistas “Veja”, “IstoÉ”,

---

<sup>202</sup> O número de católicos a cada dia diminui no Brasil. Seria uma crise no catolicismo? A renúncia do Papa Bento XVI no dia 28 de fevereiro será a segunda na história em quase 600 anos que um Papa renúncia, isto é, algo que não se vê desde o fim da Idade Média - e não há como fazer ouvidos moucos para isso. Naturalmente, há muito mais em questão. Falar em uma exaustão conservadora não é equívoco. Trata-se de mais um capítulo da longa crise que se abate sobre o catolicismo romano desde o advento da modernidade e a decadência relativa dos grandes impérios católicos, algo acirrado desde o pós-guerra. Um relatório com cerca de 300 páginas sobre o escândalo de vazamento de informações do Vaticano, batizado de VatiLeaks, foi um dos motivos para a renúncia do Papa Bento XVI, segundo o jornal italiano "*La Repubblica*" Acesso em 12 de setembro de 2012.

“IstoÉ Dinheiro” e “Exame” e os jornais “Folha de S. Paulo”, “O Globo” e “O Estado de S. Paulo, retirados do *site* “forbes Brasil”.

Perante tantos motivos expostos e que serão demonstrados, fica a pergunta: É justo ao Estado e à população a concessão da imunidade tributária aos templos de qualquer culto?

### 3.6.1 A televisão brasileira e a Igreja

A Receita Federal investiga atualmente cinco igrejas evangélicas, entre elas a Universal, pelo uso de dinheiro originário da fé (livre de tributos), sendo investido por seus líderes em empreendimentos temporais (tributáveis). Um exemplo foi a compra da Rede Record, que entrou para a história como o maior negócio no setor de comunicações do país até então. No total, Edir Macedo assumiu uma dívida de 45 milhões de dólares ao adquirir a Record. Da quantia acertada, 14 milhões deveriam ser depositados logo no início. O restante, 31 milhões, seria pago à família Machado de Carvalho e a Sílvia Santos ao longo de dois anos. A Record dobrou seu faturamento em três anos e ultrapassou o Sistema Brasileiro de Televisão (SBT) no segundo posto de audiência, tendo faturamento publicitário que já supera a marca de 1 bilhão de reais<sup>203</sup>.

A revista "Veja" divulgou que a Igreja Universal repassa recursos anualmente para a emissora Record. Foram R\$ 240 milhões em 2006, outros R\$ 320 milhões em 2007 e R\$ 400 milhões em 2008. A Igreja ainda é dona dos principais imóveis que a emissora ocupa. Ainda segundo a revista Veja, levantamento feito pelo Coaf, órgão do Ministério da Fazenda responsável pela fiscalização das operações financeiras no país, revelou que a Record é a segunda entre as 50 principais beneficiárias de transferências bancárias da Universal. A primeira seria a própria Igreja. A compra dos horários na madrugada seria um modo de justificar o aporte de recursos<sup>204</sup>.

A Rede TV! vendeu parte do horário nobre para uma Igreja e o pastor R.R. Soares assumiu a faixa das 21.30 às 22.30 horas. O missionário é o mesmo que já apresenta cultos na Band, também na parte da noite. Ou seja: quem quiser assistir à televisão à noite vai ver o pregador em dois canais ao mesmo tempo. Foi apurado que o horário foi vendido à Igreja

<sup>203</sup> MARTHE, Marcelo. **Revista Veja**. Edição 2029, 10 de outubro de 2007, p. 32.

<sup>204</sup> Disponível em: <http://g1.globo.com/Noticias/Brasil/0,,MUL1268384-5598,00-PATRIMONIO+DE+EDIR+MACEDO+INCLUI+IMOVEIS+DE+LUXO+NOS+EUA+DIZ+REVISTA.html>. Acesso em: janeiro de 2013.

por R\$ 7 milhões mensais. R.R. Soares não era o único interessado na compra. Valdemiro Santiago, pastor de outra Igreja evangélica, havia oferecido R\$ 6 milhões pelo mesmo espaço<sup>205</sup>.

Outro ponto interessante a ser abordado neste tópico é em relação aos ganhos relacionados à venda de *compact disc* (CD) e emissoras de rádios. Estima-se que o “mercado evangélico” no país movimente mais de 3 bilhões de reais por ano. Somente com ganhos em venda de CDs, tem-se faturamento, apenas com a música gospel, de 200 milhões de reais por ano. E tais dados não incluem os ganhos da Igreja Católica. Os evangélicos controlam mais de 300 emissoras de rádio e de televisão (TV) no país, com faturamento global acima de meio bilhão de reais por ano, somando-se mais de 80% da programação na TV brasileira. Os protestantes controlam 934 instituições de ensino em vários níveis e faturam, por ano, 1,7 bilhão de reais<sup>206</sup>. Hoje a bancada no Congresso conta com 63 Deputados Federais e 3 Senadores evangélicos. Sem contar o montante que os Municípios deixam de receber pela imunidade dos imóveis pertencentes às igrejas.

### 3.6.2 Desvio de recursos e lavagem de dinheiro

**a) Igreja Maranata:** no mês de abril do ano de 2012, um esquema de corrupção para desviar recursos provenientes do recolhimento do dízimo foi montado na cúpula da Igreja Cristã Maranata, com o envolvimento de pastores, diáconos e até fornecedores. A ação, identificada em uma investigação da própria instituição, foi parar na Justiça. Estimativas iniciais da Igreja indicavam que o rombo era de, no mínimo, R\$ 21 milhões. Cerca de 5 mil templos no Brasil são administrados pelo presbitério da Igreja, em Vila Velha, que concentra o dízimo doado no país. O golpe era viabilizado por notas fiscais frias, que permitiam a retirada de valores do caixa da Igreja. Segundo documentos obtidos pela Rádio Central Brasileira de Negócios (CBN) Vitória e pelo jornal A GAZETA, as notas eram emitidas por fornecedores do presbitério da Maranata. Há indícios de que empresas foram criadas – em nome de laranjas – somente para essa finalidade. Nas

---

<sup>205</sup> Disponível em: <http://colunistas.ig.com.br/natv/2012/03/01/rede-tv-vende-horario-para-igreja-por-r-7-milhoes-mensais-e-divide-missionario-com-a-band/>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>206</sup> Disponível em: [http://veja.abril.com.br/030702/movidos\\_fe.html](http://veja.abril.com.br/030702/movidos_fe.html). Acesso em: agosto de 2012.

apurações, envolvidos afirmaram que o dinheiro serviria para "ajudar irmãos no exterior"<sup>207</sup>.

**b) Igreja Universal do Reino de Deus:** é acusada de ter enviado para o exterior cerca de R\$ 5 milhões por mês entre 1995 e 2001 em remessas supostamente ilegais feitas por doleiros da casa de câmbio Diskline, o que faria o total chegar a cerca de R\$ 400 milhões. A revelação foi feita por Cristina Marini, sócia da Diskline, que depôs no Ministério Público Estadual e confirmou o que havia dito à Justiça Federal e à Promotoria da cidade de Nova York<sup>208</sup>.

**c) Igreja Universal – formação de quadrilha e lavagem de dinheiro:** a pedido do Ministério Público de São Paulo, a Justiça abriu ação criminal contra Edir Macedo e outros nove integrantes da Igreja Universal do Reino de Deus, sob a acusação de formação de quadrilha e lavagem de dinheiro.

A investigação mostra que, somando transferências atípicas e depósitos bancários feitos por pessoas ligadas à Universal, o volume financeiro da Igreja, de março de 2001 a março de 2008, foi de R\$ 8 bilhões, segundo informações do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), órgão do Ministério da Fazenda.

A movimentação suspeita da Universal somou R\$ 4 bilhões de 2003 a 2008. Os recursos teriam servido para comprar emissoras de TV e rádio, financeiras e agência de turismo e jatinhos<sup>209</sup>.

**d) Igreja Universal e suposto envolvimento com dinheiro do tráfico:** o Pastor Edir Macedo expandiu seus empreendimentos para fora do Brasil, abrindo templos da Universal em 170 países e criando a Record Internacional. A expansão internacionalizou suas dificuldades com a lei. Como grande parte das doações passa pelos Estados Unidos, promotores americanos o investigam por lavagem de dinheiro. Até a Venezuela anda preocupada. Em pedido de cooperação enviado ao Brasil, promotores daquele país relatam que o bispo é alvo de investigação de lavagem de dinheiro do tráfico de drogas. Os venezuelanos citam a acusação feita por um ex-pastor da Universal que viajou à Colômbia em 1989 para obter recursos com um traficante do Cartel de Cali. Voltou de jato fretado para o Brasil e a soma, segundo ele, foi usada para a compra da Record. Como o mesmo grupo de religiosos difundiu a Universal na Venezuela, as autoridades de lá temem que as

---

<sup>207</sup> Disponível em: [http://gazetaonline.globo.com/\\_conteudo/2012/02/noticias/cbn\\_vitoria/reportagem/1107020-dizimo-desviado-em-fraude-milionaria-na-igreja-maranata.html](http://gazetaonline.globo.com/_conteudo/2012/02/noticias/cbn_vitoria/reportagem/1107020-dizimo-desviado-em-fraude-milionaria-na-igreja-maranata.html). Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>208</sup> Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/impreso,doleiros-dizem-que-igreja-universal-enviou-r-400-milhoes-ao-exterior,543932,0.htm>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>209</sup> Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u607881.shtml>. Acesso em: janeiro de 2013.

igrejas estejam sendo usadas para lavar dinheiro. “Estamos na presença de uma organização criminosa internacional que também atua na Venezuela” - justificam os promotores, que pedem cópia de todas as investigações brasileiras relacionadas a Macedo<sup>210</sup>.

**e) Aproveitamento fiscal:** a Polícia Federal deflagrou uma operação para desarticular uma quadrilha especializada em lavagem de dinheiro, sonegação fiscal e subtração de procedimentos fiscais da Receita Federal. Foram cumpridos seis mandados de prisão, sendo dois de prisão preventiva e quatro de prisão temporária, e 12 mandados de busca e apreensão na capital paulista, em Atibaia e Valinhos, no interior. O grupo utilizava uma Igreja de fachada para cometer crimes contra o Sistema financeiro.

A investigação da Operação Lava-Rápido começou em março do ano de 2011, após a constatação de que uma Igreja de fachada havia movimentado em suas contas quase R\$ 400 milhões em operações financeiras. Segundo a Polícia Federal, a empresa jamais teve existência física e foi criada por gozar de imunidade tributária, o que diminuiria as probabilidades de fiscalização.

"As investigações começaram com fatos que ocorreram entre 2008 e 2010, dando conta principalmente de uma empresa de fachada constituída como associação religiosa que movimentou, nesse período, cerca de R\$ 400 milhões. Essa empresa não existia efetivamente, era constituída em nome de laranjas, mas tinha contas bancárias para movimentar altos valores de dinheiro" - disse o delegado Isalino Giacomet, coordenador da operação.

Segundo estimativas realizadas durante as investigações da Polícia Federal, o prejuízo total à União e ao Estado de São Paulo pelo não recolhimento dos tributos devidos e pelas fraudes detectadas podem passar de R\$ 150 milhões ao ano<sup>211</sup>.

### 3.6.3 Pastores milionários

**a) Valdemiro Santiago:** é um ex-bispo da Igreja Universal, expulso da instituição após desentendimentos com Edir Macedo. Foi o bastante para ele fundar a sua própria

---

<sup>210</sup> Disponível em: <http://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/geral/%E2%80%9Cbispo%E2%80%9D-macedo-e-investigado-por-lavagem-de-dinheiro-nos-eua-e-na-venezuela-%E2%80%94-nesse-caso-dinheiro-seria-do-trafico-de-drogas/>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>211</sup> Disponível em: <http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2012/10/pf-prende-6-por-sonegacao-fiscal-e-lavagem-de-dinheiro-em-sp.html>. Acesso em: janeiro de 2013.

Igreja, a Mundial do Poder de Deus, que tem mais de 900.000 fiéis e 4.000 templos, muitos dos quais com a sua imagem nas paredes. Ele foi destaque na imprensa no ano passado quando comprou um jatinho igual ao do ex-chefe. Diversas revistas brasileiras estimam que a sua renda chegue a US\$ 220 milhões. O dirigente religioso Valdemiro Santiago de Oliveira é proprietário de uma mansão num condomínio da Grande São Paulo, que se autodenomina apóstolo<sup>212</sup>.

O programa *Domingo Espetacular*, da Rede Record, revelou que Santiago usou dinheiro da Igreja para comprar uma fazenda de quase R\$ 30 milhões em Mato Grosso.

Documentos oficiais mostram que, no ato da assinatura, Valdemiro transferiu o imóvel para a empresa dele. Outras duas fazendas na mesma região também foram compradas com dinheiro da Igreja e teriam sido arrendadas pelo apóstolo. Ao todo, são cerca de R\$ 50 milhões e 26 mil hectares de terras – tamanho de quase 14 mil campos oficiais de futebol.

Mas é numa casa, na cidade de Santana de Parnaíba, que moram Santiago e sua mulher, bispa Franciléia de Castro Gomes de Oliveira. O imóvel fica no condomínio Tamboré 2, um dos mais caros da região – segundo corretores, o preço das casas varia de R\$ 7 milhões a R\$ 10 milhões<sup>213</sup>.

**b) Edir Macedo:** o fundador e líder da Igreja Universal do Reino de Deus (IURD), que tem templos até em outros países, é de longe o pastor mais rico do país, com renda estimada em US\$ 950 milhões. O bispo está constantemente envolvido em polêmicas, geralmente por acusações de que sua organização sugou bilhões de reais de doações que deveriam ir para a caridade. Há também denúncias oficiais de fraudes e lavagem de dinheiro. Ainda assim, Macedo pretende liderar seus seguidores por muitos anos<sup>214</sup>.

De acordo com a "Veja", um dos imóveis de luxo nos Estados Unidos, comprado em 2006, está em nome de Ester e está avaliado em US\$ 2,1 milhões. O outro, registrado em nome do casal, foi comprado em 2008 por US\$ 4,7 milhões.

Em 2007, o bispo trabalhava na construção de uma casa de 2 mil metros quadrados em Campos do Jordão-SP. no valor de R\$ 6 milhões e já era dono de outra casa na mesma cidade, comprada 11 anos antes por US\$ 600 mil.

---

<sup>212</sup> Disponível em: <http://forbesbrasil.br.msn.com/negocios/bispo-edir-macedo-%C3%A9-o-pastor-mais-rico-do-brasil-com-uma-fortuna-de-usdollar-950-milh%C3%B5es>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>213</sup> Disponível em: <http://noticias.r7.com/brasil/noticias/apostolo-milionario-mora-em-mansao-avaliada-entre-r-7-milhoes-e-r-10-milhoes-20120323.html>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>214</sup> Disponível em: <http://forbesbrasil.br.msn.com/negocios/bispo-edir-macedo-%C3%A9-o-pastor-mais-rico-do-brasil-com-uma-fortuna-de-usdollar-950-milh%C3%B5es>. Acesso em: janeiro de 2013.

Pela denúncia do Ministério Público, a Igreja burla o Fisco ao se aproveitar de sua imunidade tributária para fazer transações comerciais. Entre 2001 e 2008, ela teria obtido R\$ 8 bilhões em doações de seus aproximadamente 8 milhões de seguidores. Segundo a revista, o Ministério Público descobriu que o dinheiro era passado como parte de pagamento para empresas de fachada controladas por integrantes do grupo: a Cremo Empreendimentos e a Unimetro Empreendimentos. Conforme o MP, as empresas movimentaram R\$ 71 milhões entre 2004 e 2005, mas a Secretaria da Fazenda de São Paulo atesta que não ofereceram nenhum serviço ou produto<sup>215</sup>.

**c) Silas Malafaia:** Em 2011, o pastor – que tem renda estimada em US\$ 150 milhões – lançou a campanha Clube de 1 Milhão de Almas, que pretende levantar R\$ 1 bilhão para a sua Igreja com o intuito de criar uma rede de televisão global que possa ser transmitida em 137 países. Os interessados podem doar valores que começam em R\$ 1.000 e podem ser pagos em parcelas. Em troca, ganham um livro<sup>216</sup>.

**d) Casal Hernandes:** o casal fundador da Igreja Renascer em Cristo, o apóstolo Estevam Hernandes Filho e a bispa Sônia, têm mais de 1.000 templos no Brasil e até alguns na Flórida. Com o prosseguimento das investigações policiais, o Ministério Público acredita ter desvendado um esquema de desvio e lavagem de dinheiro coletado nos templos e nos eventos religiosos comandados pelo casal Hernandes. Uma das descobertas dos investigadores foi a existência de várias empresas, contas bancárias e bens registrados em nome de pessoas ligadas aos líderes da Renascer. A bispa e o apóstolo têm um haras em Atibaia, cidade serrana a 67 quilômetros de São Paulo, com 259 cavalos da raça mangalarga, avaliado em R\$ 5 milhões. Ele está registrado no nome de Fernanda, filha de Estevam e Sônia.

Só em São Paulo e Brasília o casal responde por quase 110 processos por cobrança de aluguéis de imóveis, telefones e títulos diversos. O valor da dívida ultrapassa R\$ 12 milhões. Na Flórida, os dois respondem por evasão de divisas e falsificação de documento. O casal foi preso no aeroporto internacional de Miami porque tentou entrar nos Estados Unidos com US\$ 56.467 em dinheiro vivo, mas havia declarado à alfândega não portar mais de US\$ 10 mil, limite permitido pela lei americana. A Publicações Gamaliel Ltda., editora que pertenceu a Estevam e Sônia Hernande, entre os anos de 2000 e 2003, teria

---

<sup>215</sup> Disponível em: <http://g1.globo.com/Noticias/Brasil/0,,MUL1268384-5598,00-PATRIMONIO+DE+EDIR+MACEDO+INCLUI+IMOVEIS+DE+LUXO+NOS+EUA+DIZ+REVISTA.html>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>216</sup> Disponível em: <http://forbesbrasil.br.msn.com/negocios/bispo-edir-macedo-%C3%A9-o-pastor-mais-rico-do-brasil-com-uma-fortuna-de-usdollar-950-milh%C3%B5es>. Acesso em: janeiro de 2013.

movimentado mais de R\$ 46 milhões não declarados à Receita Federal. Segundo informações do Banco Central, entre 24/4/1998 e 24/4/2003 Estevam gastou em cartões de crédito internacional US\$ 480.662,62.<sup>217</sup>.

e) **R.R. Soares:** é o fundador da Igreja Internacional da Graça de Deus. Também ex-pastor da IURD e cunhado de Macedo, o missionário é considerado o mais humilde entre eles. Seu jatinho privado, um *King Air 350*, custa US\$ 5 milhões. Sua fortuna é estimada, também por diversas publicações, em US\$ 125 milhões<sup>218</sup>.

---

<sup>217</sup> Disponível em: <http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDR76167-6009,00.html>. Acesso em: janeiro de 2013.

<sup>218</sup> Disponível em: <http://forbesbrasil.br.msn.com/negocios/bispo-edir-macedo-%C3%A9-o-pastor-mais-rico-do-brasil-com-uma-fortuna-de-usdollar-950-milh%C3%B5es>. Acesso em: janeiro de 2013.

## CONCLUSÃO

Um dos problemas enfrentados pelo intérprete está na dimensão do sentido da palavra “templos de qualquer culto” previsto no artigo 150, VI, b da CRFB e “finalidades essenciais”, inseridas no e §4º do mesmo artigo, que preveem que tais ditames devem ser interpretados conjuntamente, deixando lacunas para que haja um entendimento subjetivo do intérprete.

Historicamente, o divino era usado para a dominação dos povos, o homem sempre temeu a natureza, a sua imensidão e a sua infinita força. Sob o temor de coerção sobre os homens, a natureza era vista como algo temível, em que somente os deuses poderiam salvar. Sob tais aspectos, sempre houve forte e decisiva influência da religião no processo da organização estatal.

A tradição e o Poder da religião sempre estiveram impregnados na sociedade. Decidir questões ligadas à Igreja é o mesmo que julgar um ente familiar ou até mesmo um Poder superior. Dificilmente o homem irá se afastar da sua tradição, de seus princípios, da sua cultura, religião, dos seus anseios e preconceitos ao ter que efetuar alguma atividade hermenêutica. No Estado Democrático que vivemos, temos diversas questões que não são interessantes para o intérprete e estes, muitas vezes, se deixam levar pelos julgamentos que terceiros já fizeram até por questões de comodidade ou “lei do menor esforço”.

Não há como vislumbrar que exista a “vontade da lei”, como também não há como aceitar a palavra “vontade do próprio legislador”. As duas questões estão eivadas do mesmo ser, que estão impregnadas pelos ditames do Estado Democrático de Direito que se transveste em ser político. Isso quer dizer que não só os intérpretes da norma, bem como os criadores dela, estão livres para realizarem criativos androides visando ao benefício de classes.

Os doutrinadores pátrios dividem-se em duas correntes quanto à interpretação da relação das atividades dos templos de qualquer culto com suas finalidades essenciais. Existem, dessa forma, a corrente ampliativa e a restritiva.

O que se observa é que o Supremo Tribunal Federal tem adotado a linha de interpretação ampliativa, tendente a favorecer as entidades, dando a entender que o vocábulo templo seja interpretado de maneira extensiva. São considerados templos não

apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, como também os “anexos dos templos” e todos os locais que tornam possíveis esses ritos, compreendendo que a imunidade limita o Poder de tributar não somente o templo onde se realiza o culto, mas também toda a entidade mantenedora do mesmo.

Ao observar o julgamento do Recurso Extraordinário 325.822-2/SP que decidiu por maior amplitude a imunidade religiosa, constatou-se que não houve a aplicação de alguma das correntes teóricas de interpretação da norma, com exceção do Ministro Sepúlveda Pertence. Este deixou clara a sua inteligência pela tensão dialética, defendendo que a imunidade deveria ser concedida nos ditames literais da lei, ou seja, deveria afetar apenas os locais onde se realizam os cultos religiosos.

Tal decisão, conforme descrito anteriormente, demonstra que a Corte Suprema não é unânime quanto aos limites do benefício, tendo quatro Ministros (Ilmar Galvão, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence) defendendo a interpretação da imunidade aos templos de qualquer culto deve ser restritiva e cinco outros (Gilmar Mendes, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Moreira Alves e Marco Aurélio) a favor de a interpretação ser feita na linha ampliativa.

Por outro lado, há autores, como Celso Ribeiro Bastos, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Yoshiaki Ichiara, que defendem a tese segundo a qual as regras que estabelecem imunidades são as que excepcionam o direito comum. Conforme um princípio geral de Direito, as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente. Esses autores, portanto, defendem a adoção de interpretação restritiva das normas de imunidade.

O entendimento restritivo prevê que a imunidade não se desdobra às rendas advindas de alugueis de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, de venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamentos, da venda de licores, lotes vagos, ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Essa distinção é feita pelo simples fato de que não são funções essenciais de qualquer culto.

Levando-se em conta que várias religiões possuem sede em outras nações e que não há formas de fiscalização sobre as rendas do patrimônio da Igreja, abre-se lacuna facilitadora para a lavagem ilícita de dinheiro e para a concorrência desleal, pois se torna lucrativo locar imóveis da entidade religiosa e abrir redes televisivas pelo simples fato de pertencerem aos templos.

Verificou-se, nos itens antecedentes, que as imunidades traçadas na Constituição Federal de 1988 podem ser caracterizadas como autênticos direitos fundamentais, tanto na

medida de limitação do Poder tributante para garantias dos direitos de liberdade, quanto no momento em que atuam de a forma a concretizá-los. Essa visão das imunidades como garantia de direitos fundamentais lhes fez valer o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal de cláusulas pétreas não modificáveis sequer por emenda constitucional.

Adotando-se a posição de que as imunidades tributárias não são direitos fundamentais, infere-se que os direitos fundamentais são os direitos de religião, ou seja, a garantia de que o Estado seja laico, vedando, em seu artigo 19, inciso I, que ele, de um lado, estabeleça alianças ou relação de dependência com qualquer religião ou culto; e, de outro, que embarace o funcionamento de culto de qualquer natureza bem como a garantia da proteção às escolhas de sua população, não permitindo a discriminação religiosa de qualquer espécie.

As imunidades tributárias são questões meramente econômicas, não condizendo com garantias fundamentais. Cobrar imposto da Igreja não iria torná-la menos acessível. Seria até uma forma de conter a quantidade indiscriminada de igrejas que se abrem todos os dias no Brasil. A questão não é tão somente a quantidade, mas o propósito, a finalidade com que as igrejas têm sido criadas, por exemplo, a quantidade de pastores, bispos e líderes, que criam uma nova denominação sem capacidade alguma de exercer o ministério de forma equilibrada é notória. Faltam preparo, instrução, discernimento e conhecimento bíblico e sobram ignorância, heresias e pessoas sendo conduzidas de forma irresponsável.

Todavia, a rigidez imposta pela Carta Magna não impede sua alteração, porque esta não deve permanecer alheia a mudanças, já que a evolução da sociedade muitas vezes exige que tais modificações sejam efetuadas sempre que a sua capacidade reflexiva para captar a realidade constitucional se mostre insuficiente. Ao mesmo tempo, garante que não sejam constantes, frequentes e imprevistas, em consonância com a vontade de maiorias legislativas.

Considerando-se a subjetividade do termo "atividade essencial" do §4º, os cultos religiosos estão, hoje, autorizados a incluir, no âmbito da referida imunidade, praticamente todo o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços.

Para perseguir determinados fins, muitas igrejas fazem operações ou negócios secundários, extrapolando suas finalidades. O entendimento da licitude de que essas operações ou negócios secundários poderão ocorrer caso sejam revertidos em prol da sociedade é o problema. Outra questão de grande atualidade diz respeito à situação em que as instituições religiosas adquirem e controlam emissoras de rádio, televisão, hospitais, casas de recuperação de dependentes químicos, tais como o alcoólatra, os drogados. Em

geral, são manifestações e desdobramentos em áreas desvinculadas dos templos de qualquer culto e das “finalidades essenciais”. Dizer, por exemplo, que a missa celebrada na televisão, as notícias com depoimentos de cura, de salvação, palestras, etc. pelo rádio ou televisão estão incluídas nas imunidades dos templos de qualquer culto é uma interpretação muito ampla, portanto, inaplicável.

O que se deve modificar é o tratamento que o Estado vem concedendo às igrejas ao longo desses anos. Tais entidades deveriam ser reconhecidas como verdadeiras empresas, com direitos e garantias do direito privado. Conforme a instituição fosse auxiliando o Estado nos deveres da prestação assistencial, poderia receber incentivos fiscais, da mesma forma que funciona com uma fundação. O Estado se beneficiaria com os impostos que a Igreja iria pagar, bem como com os serviços prestados. E, prestando tais serviços, a instituição receberia os incentivos.

Atendendo ao atual contexto econômico em que sofremos constantemente com os aumentos de impostos e cortes nos subsídios, esses benefícios "são uma ofensa" para os "que sofrem as sucessivas medidas de austeridade fiscais". A imunidade religiosa é um privilégio que prejudica tanto os católicos, a quem cabe sustentar o culto, como os crentes de outras religiões e os não crentes, todos sacrificados de forma mais pesada com as contribuições exigidas pelo Estado para poder imunizar uma confissão religiosa.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 3. ed. Atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 13. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 305.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. À luz da Constituição de 1988 até a EC nº 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Teoria do Estado e Ciência Política**. 5. ed., São Paulo: Celso Bastos, 2002, p. 43

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

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a emenda constitucional n.º 38, de 12-6-2002, acompanham novas notas remissivas. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>. Acesso em: janeiro de 2013.

CALMON, Sacha; COELHO, Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 455.

CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. **Constituições do Brasil:** compilação e atualização de textos, notas, revisão e índices. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 863 p.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 54, pp. 44-53, mar. 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 334.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 329.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário:** fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos, doutrina, prática e jurisprudência. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASSONE, Vittorio. Imunidade tributária dos templos: a solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 4, p. 35-56, jul/ago, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. rev. atual, São Paulo: Malheiros, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Forense Universitária, 1. ed., 1992.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 2002.

DUTRA, Micaela Domingues. **Capacidade contributiva**: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

FADDEN, Charles J. Mc. **Filosofia do comunismo**. 2. ed. Lisboa: União Gráfica, 1964. (Galáxia, v. I).

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FOUCAULT, Michel. 1926-1984. **Em defesa da sociedade**: curso no Collège de France (1975-1976). Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FOUCAULT, M. **Microfísica do poder**. Rio de Janeiro: Graal, 2011.

GADAMER, Hans-Georg. Réplica à hermenêutica e crítica da ideologia. *In*:\_\_\_\_\_. **Verdad y método II**. Salamanca: Sígueme, 1992.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Revisão da tradução de Ênio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 1999.

GIDDENS, Anthony. **Política, sociologia e teoria social**: encontros com o pensamento social clássico e contemporâneo. São Paulo: UNESP, 1998.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução de Márcia de Sá Cavalcanti. Petrópolis: Vozes, 1997.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Martin Claret, 2003.

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

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA DEL PERÚ. **Sistema de Consulta de Resultados censales**: Cuadros estadísticos Instituto Nacional de Estadística e Informática del Perú. Censo Demográfico de 2007. Disponível em: <http://desa.inei.gob.pe/censos2007/tabulados/>. Acesso em: setembro de 2012.

KANT, Immanuel. **A fundamentação da metafísica dos costumes**. A doutrina universal do Direito, 2007 .

LAMEGO, José. **Hermenêutica e jurisprudência**: análise de uma “recepção”. Lisboa: Fragmentos, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 13. ed., 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 18. edição, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTHE, Marcelo. **Veja Revista. Edição 2029**, 10 de outubro de 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias: Resenha Tributária**. São Paulo, n. 14, p. 33, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 6. v. T.I, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo. Saraiva, 2001, p. 296.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias**. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves (Centro de Extensão Universitária. Pesquisas Tributárias Nova Série, n. 4). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

MÜLLER, Friedrich, 1938. **Teoria estruturante do Direito**. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. 3. ed. rev e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; TEIXEIRA, Rodrigo Leal. **Repensando a imunidade tributária aos templos de qualquer culto: uma abordagem sobre a distorção e inconsistência de sua aplicação**. Artigo apresentado no CONPEDI. Belo Horizonte, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Introdução ao Direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Jumen Juris, 2006.

PALMER, R. **Hermenêutica**. Lisboa: Edições 70, 1969.

PEREYRA, Anita Carrasco. 2003. Disponível em: <http://anitaleocadia.blogspot.com.br/search?updated-min=2007-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2008-01-01T00:00:00-08:00&max-results=14>. Acesso em: julho de 2012.

PERU. **Nueva Constitución Política del Perú - 1993**. Con comentario de Grimaldo Achahui Loaiza. Distribuidora y Editora Chirre S.A., artigo 50, 1993.

PESSOA, Fernanda. **Relações jurídicas na Bíblia**. Leme: Cultura Jurídica, 2006.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. De Almiro Pisetta, Lenita M.R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Imunidade dos templos**. São Paulo, n. 5, ano II, jul./set. 1978, p. 222-231.

RICOUER, Paul. **Interpretação e ideologias** Organização, tradução e apresentação de Milton Japiassu. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1990.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Imunidades tributárias**. Cap. 25. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário jurídico**. 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 2. ed. Revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

TENÓRIO, Igor; MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 3. edição. Brasília: Consulex, 1999.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a idéia de sistema no Direito Tributário. *In*: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. atual. até 31.12.2006. Inclui a Emenda C. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro, Tributário: os direitos humanos e a tributação - imunidades e isonomia, v. III**, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação - imunidades e isonomia**. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WEISS. Fernando Lemme. **A distorção conceitual sobre as imunidades e suas consequências**. Congresso Nacional de Procuradores de Estado – Fortaleza-CE, 2009.

WEISS. Fernando Lemme. **Justiça tributária**. 2. ed. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2004.

WOLKMER. Antônio Carlos. **Fundamentos de história do Direito**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

WOLKMER, Antônio Carlos (org.). **Fundamentos de história do Direito**. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.