

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUDMILA INDALENCIO NASPOLINI

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E O FENÔMENO DA
MERCANTILIZAÇÃO DAS RELIGIÕES**

Porto Alegre

2018

LUDMILA INDALENCIO NASPOLINI

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E O FENÔMENO DA
MERCANTILIZAÇÃO DAS RELIGIÕES**

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe
Silveira Difini

Porto Alegre

2018

LUDMILA INDALENCIO NASPOLINI

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS E O FENÔMENO DA
MERCANTILIZAÇÃO DAS RELIGIÕES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada em 7 de maio de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Orientador

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Prof^a. Dr^a. Maria Cristina Cereser Pezzella

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Ao amigo Rodrigo Steinmann Bayer,
por ter me reensinado a sonhar.

AGRADECIMENTOS

Ao amigo Rodrigo Steinmann Bayer, de longe, o grande responsável pela concretização desse sonho.

A essa força louca imensurável e inexpressável em palavras que rege todo esse mundo velho (e grande) sem porteira. Uns chamam de Deus, às vezes eu chamo de amor, a força mais arrebatadora desse universo, de onde vêm todas as respostas.

À minha família, Neno, Lair e Bica, meu porto seguro.

Às amigas certas, quem sabe não tão ‘certas’, assim como eu, mas com certeza presentes nas (e também das) horas incertas: as gremistas Emilia Daminelli e Flávia Faermann (porque, juntas, até a pé nós iremos), Mariana Barcelos e Natércia Martinello. A elas um agradecimento singelo, porque 70 anos de amizade somados são coisa grandiosa demais para caber num pedaço de papel. É sempre bom ter um porto aonde ancorar.

Ao Alexandre Gamarra, ao Manoel e ao Thor, pela capacidade de mostrar a grandiosidade que existe na simplicidade, e pela grandiosidade de dar tanto pedindo tão pouco.

Aos colegas do Cartório da 2ª. Vara Cível de São José, em especial à Rayssa Brenlla, pelo companheirismo e parceria.

Ao Professor João Carlos Medeiros Rodrigues Júnior, porto de partida dessa nova vida.

Ao Professor Ubaldo César Balthazar, porto de partida dessa jornada.

Ao Professor Luiz Felipe Silveira Difini, meu primeiro porto de parada, por todas as oportunidades.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, pela concessão da bolsa de estudo.

À Porto Alegre, sempre no meu coração, meu Rio Grande do Sul querido, meu porto alegre.

“You can choose a ready guide
In some celestial voice
If you choose not to decide
You still have made a choice
You can choose from phantom fears
And kindness that can kill
I will choose a path that's clear
I will choose free will”

Neil Peart

“O vento uiva, fazendo matraquear as vidraças.
Bibiana Terra Cambará sorri, leva o indicador aos lábios,
como a pedir silêncio,
e, estendendo a mão na direção da janela, sussurra:
– Está ouvindo?”

Erico Veríssimo

RESUMO

O objetivo do presente estudo é analisar a imunidade dos templos de qualquer culto. Por intermédio do exame dos conceitos que compõem a normativa e dos parâmetros objetivos que lhe conferem limites, pretende-se fixar a extensão da prerrogativa assegurada no artigo 150 da Constituição Federal. Delimitado este substrato teórico, o trabalho propõe-se a refletir acerca da interpretação da imunidade religiosa diante do atual contexto fático das religiões brasileiras, buscando expor releituras aptas a fornecer respostas mais satisfatórias ao desvirtuamento da prerrogativa observado na prática.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Finalidades essenciais. Desvirtuamento. Finalidades Lucrativas.

ABSTRACT

The aim of this study is to analyse the tax immunity of religious temples. The concepts that compose the normative and the parameters objectives that allow its limits were analysed, in order to fix the extension of the privilege granted by the art. 150 of the Constitution of Federative Republic of Brazil. This theoretical study aims to reflect about the interpretation of religious tax immunity toward the current context of brazilian religions, trying to expose reviews of the current method to grant more satisfactory responses for the distortion of the benefit that is shown in practice

Keywords: Tax immunity. Temples of any confession. Essencial finalities. Distortion. Lucrative Purpose.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

ISS – Imposto sobre Serviços

ITR – Imposto Territorial Rural

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
I. DAS EXPRESSÕES CONSTITUCIONAIS "TEMPLO" E "CULTO"	15
A. DO SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO "TEMPLO"	19
B. DO SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO "CULTO"	42
II. DA EXTENSÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	57
A. DAS FINALIDADES ESSENCIAIS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	62
B. DA IMUNIDADE RELIGIOSA FRENTE AO FENÔMENO DA MERCANTILIZAÇÃO DAS RELIGIÕES.....	110
CONSIDERAÇÕES FINAIS	146
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	153

INTRODUÇÃO

A liberdade religiosa compreende uma das mais antigas reivindicações do indivíduo frente ao Estado. No Brasil, país até hoje fortemente influenciado pela religiosidade, as problemáticas referentes a esse direito fundamental apresentam importância especial.

A primeira Constituição Federal Brasileira, de 1824, consagrava o vínculo do Estado com a Igreja Católica, então sacramentada como religião oficial. Com o advento da Constituição de 1891, o Estado foi separado da Igreja, vedando-se, a partir daí, à União e aos Estados estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos, adquirindo o Brasil o *status* de Estado Laico.

Não obstante a regra vigente continue sendo a desvinculação entre o Estado e Igreja, os poderes conferidos ao Estado podem ainda influenciar o livre exercício da liberdade religiosa. Do mesmo modo que em relação aos demais direitos fundamentais, o poder estatal dispõe de tamanha supremacia que guarda em si inúmeros subterfúgios que lhe permitem a intromissão em diversos direitos individuais.

Ao conferir proteção a determinados direitos individuais, é necessário que o Estado adote, para além de uma postura de não agressão, uma conduta ativa. Assim, é fundamental o oferecimento de instrumentos que viabilizem, na prática, a proteção desses direitos.

Nesse contexto, merece destaque o poder de tributar ínsito à figura do Estado. Na célebre frase proferida pelo juiz John Marshall, no julgamento do caso *McCulloch versus Maryland*, em 1819, na Suprema Corte dos Estados Unidos da América: “O poder de tributar envolve o poder de destruir.” Isto é, o poder de tributar guarda em si a aptidão de aniquilar um direito, logo, proteger um valor na Constituição Federal implica, muitas vezes, na necessidade de delimitar a competência tributária a ele correlata.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, na qualidade de normas de proteção a diversos direitos individuais, expressam caso típico de atuação estatal dessa natureza. A fim de proteger um determinado valor, o Estado se compromete a não interferir no exercício desses direitos e liberdades, optando, em especial, pela concessão de imunidade tributária a determinados entes, bens ou atividades.

Na perspectiva dessa temática encontra-se o objeto do presente estudo. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto configura norma de proteção à liberdade religiosa. Por intermédio da norma imunitória, o Estado dá um passo à frente

no seu compromisso com a laicidade, excluindo da tributação o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas.

O objetivo do presente trabalho é analisar a extensão da imunidade tributária conferida aos templos de qualquer culto pela Constituição Federal de 1988. Para tanto, pretende-se examinar os conceitos que a compõem, estruturando um substrato teórico hábil a permitir uma reflexão acerca da amplitude da prerrogativa no contexto fático em que atualmente se insere, em especial diante do crescente fenômeno de mercantilização das religiões observado no Brasil nas últimas décadas.

A previsão constitucional que alberga a garantia imunitória é marcada por seu caráter lacônico. O artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal de 1988, quando assegura a imunidade tributária aos templos, limita-se a vedar que os entes da Federação instituem impostos sobre os templos de qualquer culto, não trazendo qualquer definição acerca dos conceitos por ela empregados. Ainda no mesmo artigo, o parágrafo 4º estabelece que a proibição compreende apenas o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade.

Como é possível perceber, o caráter lacônico da norma constitucional em tela autoriza uma gama de interpretações que, por sua vez, pode levar a uma aplicabilidade mais ou menos ampla. A exploração dos conceitos nela empregados torna-se, portanto, caminho indispensável de ser trilhado quando da fixação das balizas da norma.

Nessa perspectiva, o presente trabalho propõe-se, inicialmente, a abordar o conceito de templo. Uma análise superficial do vocábulo pode levar à conclusão equivocada da inexistência de espaço para interpretações, no entanto, ao adentrar o campo de incidência do direito e, principalmente, da norma imunitória, percebe-se a possibilidade de abertura de um amplo leque de significados.

Seguindo esse raciocínio, passa-se à análise da locução "qualquer culto". Nesse ponto, a própria semântica do vocábulo culto já guarda em si subjetividade expressiva, apresentando problemática ainda maior quando adentra o campo da imunidade religiosa, como será abordado oportunamente.

Num terceiro momento, passa-se ao exame da norma contida no parágrafo 4º do artigo 150. Ao restringir a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade, a norma tornou sua aplicação ainda mais difícil, deixando a cargo do intérprete a difícil tarefa de distinguir quais institutos guardam relação direta com a manifestação religiosa. Dessa maneira, necessária a delimitação de mais esses conceitos para o avanço no tema.

Analisados os institutos presentes na norma imunitória e a sua respectiva amplitude, o trabalho, por fim, apresenta uma proposta de reflexão da imunidade a partir do atual contexto fático brasileiro em que inserida. O objetivo do estudo é traçar um panorama sobre a atual utilização da imunidade dos templos, especialmente frente ao fenômeno da mercantilização das religiões, propondo-se a questionar em que pontos o intuito do constituinte originário vem sendo respeitado ou violado.

Nas últimas décadas, vem sendo observada no Brasil a proliferação de cultos religiosos marcados pela prática da arrecadação de dinheiro provenientes de ofertas de seus seguidores. Na prática, os fiéis são instados a contribuir para a Igreja em troca de bênçãos. Mediante o desvirtuamento de suas finalidades essenciais, as religiões, então, tornaram-se atividades altamente lucrativas, fato que fundamenta o nome dado ao tema: “a mercantilização das religiões”.

Não obstante a aparente legitimidade da prática, diante de todas as evidências que se apresentam, questiona-se se a religião, nesse caso, não estaria encobrendo atividade de caráter econômico e sendo utilizada como instrumento de acesso à imunidade tributária. Indaga-se se a aplicação da lei, nessa situação, não estaria proporcionando a descaracterização do propósito do constituinte originário.

O panorama composto por esses questionamentos evidencia a relevância e a atualidade do tema, em especial por conta o caráter constitucional da norma e a inexistência de regulamentação infraconstitucional. Tais fatores remetem à interpretação da norma imunitória diretamente ao Supremo Tribunal Federal, havendo, portanto, uma grande importância e uma alta representatividade nos julgamentos que envolvem o assunto.

O método a ser empregado para exploração da problemática exposta será a pesquisa bibliográfica acerca do tema, precipuamente realizada em artigos científicos, livros e na jurisprudência correlata. Já no que tange à metodologia, optou-se pela abordagem qualitativa, haja vista a proposta de compreensão do tema a partir da sua inserção no respectivo contexto fático.

Por fim, pontua-se que o presente estudo não tem - e nem teria meios para tanto - por intento oferecer uma solução pronta para à questão apresentada. A multiplicidade de interpretações a cada um dos conceitos contidos na norma imunitória, bem como a realidade intrincada em que se encontra inserida, confere ampla margem para propostas de reflexão acerca do tema, mas que apenas reforçam a impossibilidade de estabelecimento de soluções apriorísticas para o problema exposto.

Não obstante, fica claro que o estudo da imunidade tributária dos templos de qualquer culto passa por sua necessária consideração como instrumento de proteção à liberdade religiosa. Dessa maneira, é indispensável o foco no seu vetor axiológico fixado na liberdade religiosa, a fim de conferir a máxima efetividade à norma constitucional e, ao mesmo tempo, harmonizá-la aos desígnios do constituinte originário. Nesse sentido é a proposta de desenvolvimento das ideias do presente trabalho.

I. DAS EXPRESSÕES CONSTITUCIONAIS "TEMPLO" E "CULTO"

O estudo de qualquer das imunidades tributárias presentes na Constituição passa, necessariamente, por perquirir o valor que a fundamenta. Nesse sentido, há que se pesquisar qual valor o constituinte objetivou proteger ou fomentar por intermédio da consagração de uma norma de intributabilidade.

No caso específico da imunidade dos templos, a razão de ser da norma encontra-se na liberdade religiosa, direito ao qual o constituinte originário optou oferecer proteção. Dessa maneira, a introdução do estudo dessa imunidade requer uma breve passagem pela temática da liberdade religiosa.

O Brasil constitui um país fortemente influenciado pela religiosidade. Prova disso, vale lembrar, é que o evento que marca a inserção das terras brasileiras na História mundial foi uma celebração católica.

A liberdade de culto e de crença, portanto, sempre teve papel de destaque na legislação brasileira. Nesse contexto, a liberdade religiosa sofreu diversas oscilações em sua amplitude, moldando-se à época em que inserida e produzindo reflexos diretamente nos textos constitucionais vigentes.

O período Imperial brasileiro, de 1822 a 1889, é marcado pela existência de uma religião oficial do Estado. A primeira Carta Magna brasileira, datada de 1824, consagrava expressamente o vínculo do Estado com a Igreja Católica, sacramentada como sua religião oficial.

Somente a partir da proclamação da República, em 1891, o Estado foi separado da Igreja. Assim, com o advento da primeira Constituição Republicana, também de 1891, o Estado brasileiro tornou-se laico, extinguindo-se os privilégios da religião católica e passando a garantir a todas as religiões a manifestação livre e pública de seu culto.

Atualmente, a laicidade do Estado Brasileiro vem consagrada no artigo 19, inciso I, da Constituição de 1988. Segundo o dispositivo, fica vedado a todos os entes da Federação estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Não obstante, vale lembrar a menção a Deus existente no Preâmbulo da Constituição Federal. Embora desprovido de força vinculante, conforme entendimento

pacificado pelo Supremo Tribunal Federal¹, a referência a um Ser Supremo sob cuja proteção estaria sendo promulgada a presente Carta Magna sinaliza a proximidade ainda existente entre o Estado brasileiro e as religiões. E, como será visto em momento oportuno, é referência que baliza algumas interpretações acerca do tema.

A par da laicidade do Estado, é indispensável mencionar as previsões que tratam da liberdade religiosa na Constituição Federal. A inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, juntamente com o livre exercício dos cultos religiosos e a proteção conferida aos locais nos quais estes são exercidos está prevista no inciso VI do artigo 5º. No mesmo artigo, é garantida, no inciso VII, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva. E, por fim, no inciso VII, é estabelecido que ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa fixada em lei.

Como é possível perceber, os dispositivos materializam o compromisso do Estado em garantir a todos indistintamente o pleno exercício da liberdade religiosa. Assim, resta assegurado não apenas o direito de possuir uma fé – e até de não possuir nenhuma – mas também o direito de divulgá-la e manifestá-la.

Discorrendo sobre a previsão constitucional da liberdade religiosa, vale mencionar a lição de Carrazza (2012, p. 9), segundo o qual, a liberdade religiosa possuiria três dimensões: a individual, a social e a política. Nesse sentido, abrangeria (i) o direito de ter convicções sobre assuntos espirituais (dimensão individual), (ii) o direito de manifestá-las livremente (dimensão social) e (iii) o direito à objeção de consciência (dimensão política). Esses seriam, portanto, os desdobramentos da liberdade religiosa na Constituição Federal de 1988.

Não obstante essa estrutura de garantias, de força expressiva, haja vista seu *status* constitucional, ainda assim, no contexto fático, não é difícil imaginar situações em que o Estado pode vir a influenciar diretamente o exercício da liberdade religiosa. O

¹ Entendimento consolidado na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2076 do Acre, cuja ementa dispõe: EMENTA: CONSTITUCIONAL. CONSTITUIÇÃO: PREÂMBULO. NORMAS CENTRAIS. Constituição do Acre. I. - Normas centrais da Constituição Federal: essas normas são de reprodução obrigatória na Constituição do Estado-membro, mesmo porque, reproduzidas, ou não, incidirão sobre a ordem local. Reclamações 370-MT e 383-SP (RTJ 147/404). II. - Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

ADI 2076, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 15/08/2002, publicado em 08/08/2003.

desvirtuamento do poder estatal é um risco sempre presente, e a supremacia a ele intrínseca pode ser indevidamente empregada no uso de subterfúgios com o fito de intromissão no exercício de direitos fundamentais.

Diante disso, é indispensável pontuar que a previsão de um direito individual, em determinadas situações, demanda a estruturação de normas adjacentes que lhe servirão de sustentáculo e instrumento para seu exercício prático. Nesse sentido são as imunidades tributárias garantidas na Constituição Federal.

A competência tributária compreende a aptidão jurídica conferida pela Constituição Federal às pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para instituir tributos. Ao lado dessas regras positivas de tributação, a Constituição Federal delimitou também regras negativas, que trabalham diretamente sobre o desenho dessa competência, traçando limites materiais e formais da tributação. Nas palavras de Carvalho (2010, p. 222):

Resumindo, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.

A imunidades tributárias, portanto, compõem regras negativas, fixando balizas ao contorno da competência tributária ao excluir da tributação determinados fatos, situações ou bens. O fundamento para tanto encontra-se na opção do constituinte em proteger ou fomentar determinados valores.

Nesse sentido, não há redundância em ressaltar o caráter instrumental das imunidades, afastando qualquer entendimento que as qualifique como um fim em si mesmas. Assim, sua existência tem razão de ser pela função que desempenham, vinculada aos princípios constitucionais que buscam tutelar ou incentivar.

Na linha desse raciocínio segue a imunidade tributária assegurada aos templos de qualquer culto. Com vistas a conferir salvaguarda à liberdade religiosa, o artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição proíbe que a União, os Estados e o Distrito Federal institua impostos sobre templos de qualquer culto, vedação que abrange, nos termos do parágrafo 4º do mesmo artigo, somente impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Desta maneira, a previsão constitucional garante aos templos de qualquer culto a desoneração quanto aos tributos incidentes sobre seus patrimônios, suas rendas e serviços,

quando relacionados às suas finalidades essenciais. A *contrario sensu*, é possível afirmar que haverá situações não salvaguardadas pela norma e que gerarão regular tributação, a exemplo de eventuais taxas ou contribuições de melhoria impostas à entidade.

A função atribuída à imunidade tributária dos templos pelo constituinte originário é, portanto e ao mesmo tempo, seu fundamento. Resguardar o livre exercício do direito de professar uma crença e de manifestá-la publicamente materializam, concomitantemente, a função visada pelo constituinte originário e o próprio fundamento da norma imunitória

Assim, vale lembrar que não é a ausência de capacidade contributiva que fundamenta a imunidade. As entidades religiosas, particularmente aquelas que congregam grande número de fiéis, apresentam patrimônio e renda cujo vulto permitiria a oneração sem o comprometimento do desempenho de suas atividades. Logo, frise-se: é a proteção à liberdade religiosa que embasa a imunidade dos templos, compreendendo, nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 250), seu contraponto fiscal.

Pontuadas essas considerações introdutórias, cabe apresentar os temas a serem abordados no presente capítulo. No primeiro item pretende-se explorar o conceito de "templo" e no segundo o conceito de "culto".

Inaugurando o rol de expressões objeto de estudo da presente dissertação, o conceito de templo será analisado a partir das lições doutrinárias correlatas. Contudo, sinaliza-se, desde já, o destaque a ser dado à evolução da interpretação realizada pelo Supremo Tribunal Federal, haja vista sua relevância para a aplicabilidade prática da norma.

Na sequência, será estudado o conceito de culto. Objetivando demarcar a amplitude semântica da expressão, o assunto será abordado pela perspectiva dos autores nacionais, bem como pelo entendimento perfilhado pela jurisprudência.

Com a consolidação desses conceitos pretende-se constituir um substrato teórico apto a permitir um aprofundamento maior da matéria no capítulo seguinte. Assim, na sequência, será analisada a norma insculpida no parágrafo 4º do artigo 150, da Constituição, buscando identificar os limites nele postos à norma imunitória e abrindo campo para as reflexões finais a que se propõe o trabalho.

A. DO SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO "TEMPLO"

A norma que consagra a imunidade dos templos de qualquer culto na Constituição Federal de 1988 tem como peculiaridade seu caráter lacônico. A redação do artigo 150, inciso VI, alínea "b", e do parágrafo 4º, limitam-se a estipular dois mandamentos: a imposição da vedação aos entes políticos de instituir impostos sobre os templos de qualquer culto e a restrição dessa proibição ao patrimônio, à renda e aos serviços desses entes relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas.

Seu caráter lacunoso torna-se mais nítido quando comparada à normativa imunitória das entidades da alínea "c" do inciso VI do mesmo artigo. Enquanto a imunidade outorgada aos partidos políticos e suas fundações, às entidades sindicais de trabalhadores e às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos faz remissão direta à legislação infraconstitucional que definirá os contornos da sua aplicação, a imunidade dos templos é silente, não havendo qualquer menção nesse sentido.

Na classificação de José Afonso da Silva (2008, p. 88), portanto, a imunidade religiosa consagra norma de eficácia plena, ou seja, autoaplicável, dispensando autorização ou complementação legislativa para que produza os efeitos jurídicos pretendidos pelo legislador.

Traçado seu perfil, faz-se mister a transcrição do texto legal em questão:

Art. 150 CF 88 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

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

Gravitando em torno dos núcleos semânticos "templo", "culto" e "finalidades essenciais", a previsão constitucional restringe-se à aposição das expressões, sem oferecer-lhes qualquer sorte de definição ou remissão à legislação que possa cumprir esse papel.

Não há consenso na doutrina acerca da motivação do constituinte originário quanto à opção à mera menção aos referidos termos. Possíveis conjecturas podem passar

desde a consideração de que não cabe à Carta Maior fixar conceitos aos termos nela empregados, não havendo, portanto, espaço para tais divagações, até o entendimento de que as expressões utilizadas seriam suficientes ao propósito a que se prestavam no caso. Mas, fato é que a interpretação do dispositivo é, desde há muito tempo, alvo de controvérsias.

Pontuadas essas considerações, fica claro que a delimitação do alcance da imunidade dos templos de qualquer culto inicia-se no exame da amplitude dos núcleos conceituais mencionados, um dos escopos do presente trabalho. Pretende-se fixar nessas definições as balizas para sua posterior análise conjunta e consolidação do raio de incidência da imunidade

Inaugurando a temática proposta, o presente item examinará o termo templo. O objetivo é definir o conceito que melhor representa o intento do constituinte originário, analisando o vocábulo a partir de sua interação com os demais institutos que compõem a norma imunitória e de sua inserção no texto constitucional, tudo isso com vistas a definir o alcance da imunidade religiosa.

Para tanto, a temática será sistematizada a partir da evolução da interpretação conferida pela doutrina e, precipuamente, pela perfilhada pelo Supremo Tribunal Federal. Essa será a linha de raciocínio a ser seguida e que servirá de guia para a inserção de eventuais pontos específicos e controversos relacionados a cada corrente de pensamento.

Segundo o Dicionário Michaelis (2017), a palavra templo origina-se do latim *templum*, compreendendo o edifício onde se realiza culto religioso. O artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal, embora sem trazer conceito expresso, trilha o mesmo caminho, vinculando as expressões templo e culto no texto que consagra a imunidade religiosa.

Haja vista o estudo do vocábulo culto ser objeto do tópico seguinte, no intuito de oferecer uma melhor compreensão do termo templo, cumpre, por ora, apenas traçar àquele um breve significado. De maneira sucinta, o culto compreende a manifestação externa do credo, isto é, a exteriorização da religião por intermédio de suas liturgias próprias.

Adentrando no campo jurídico, via de regra, a conceituação proposta pela doutrina também parte dessa ligação entre os termos. Nessa perspectiva é a lição de Silva (1996, p. 25):

Templum, i, compreende apenas o local ou o recinto em que se celebra o culto. (...) E aí vem à liça a etimologia de "culto", palavra que, vindo do hebraico, significa "servir". Dentro desse alcance o culto tem equivalência com "serviço", o que importa, na linguagem dicionarística, homenagem religiosa aos entes sobrenaturais, ou liturgia. Portanto, templo de qualquer culto não passa de local em que se realizam as cerimônias religiosas. Tem, assim, a compreensão de um determinado ponto ou lugar destinado aos serviços de homenagem ao ente sobrenatural. (...) O templo assinala, desta forma, a edificação ou o marco em que os sacerdotes prestam culto ou celebram a liturgia em louvor da divindade.

Coêlho (2012, p. 261), por sua vez, prefere associar a expressão templo à própria religião, empregando dados históricos no traçado de seu significado. Para o autor, templo, "em Roma, era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a perscrutar a vontade dos deuses nessa tentativa de todas as religiões de religar o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus".

Partindo dessas explicações, é possível consignar, portanto, que o templo designa o local físico no qual se realiza o culto, isto é, o lugar destinado às celebrações e liturgias de uma determinada religião. É perceptível o foco da abordagem no local físico em que são desenvolvidas as atividades da religião, isto é, na própria edificação escolhida para sediar os trabalhos da entidade.

Num primeiro momento, o significado de templo sinaliza a impossibilidade de comportar divagações para além dos prédios que lhe podem ser contíguos. A questão seria decidir, no máximo, se no conceito de templo pode estar abarcado o convento de freiras, a casa do pastor, ou as salas de aula da escola dominical.

Contudo, quando consagrado como um dos nortes para a outorga da imunidade religiosa, a amplitude semântica da palavra templo foi se tornando objeto de inúmeras polêmicas. A realidade fática a que a norma propõe-se a dar conta sofreu grandes transformações nas últimas décadas, conferindo à norma novos contornos de aplicação e demandando interpretações que comportassem suas novas matizes, gerando grandes debates tanto na doutrina como na jurisprudência.

No decorrer dos anos, especialmente em relação ao significado de templo, os entendimentos sofreram grandes alterações. No entanto, é possível perceber um movimento de ampliação do significado de templo nos entendimentos sobre o tema, resultando, então, num rol cada vez maior de hipóteses abarcadas pelo benefício imunitário.

De forma sucinta, é possível dividir as correntes de pensamento que objetivam explicar a concepção do termo templo em três teorias. A primeira delas adota a acepção mais simplista do termo, identificando o templo com sua edificação e podendo ser

denominada Teoria do Templo-Coisa. Uma segunda corrente considera o templo a partir das atividades por ele desempenhadas, formando, então, a Teoria do Templo-Atividade. Por fim, uma terceira corrente, mais ampla das três, identifica o templo como organização religiosa, englobando na imunidade tributária todas as manifestações relativas à religião, podendo ser intitulada Teoria do Templo-Entidade.

O resumo desses entendimentos servirá de linha de raciocínio para o desenvolvimento de cada uma dessas concepções, objeto central do presente tópico. A partir dessa estrutura serão examinadas a doutrina e jurisprudência que delimitam o conceito de templo, pontuando conclusões acerca do tema, na tentativa de definir, ao final, aquele que se acredita mais harmônico ao texto constitucional e aos desígnios do constituinte originário.

Vale lembrar, por fim, que mesmo no âmbito de cada corrente de pensamento são verificados debates acerca de subtemas que lhe são correlatos. Nesse sentido, na grande parte dos casos, não é possível apontar os doutrinadores como adeptos exclusivos de uma determinada teoria, haja vista que, muitas vezes, visitam exegeses típicas de outra teoria para compor seu posicionamento.

A primeira interpretação conferida à expressão templo no Direito Brasileiro remonta à Constituição Federal de 1946. O texto da referida Carta estabelecia a imunidade dos templos nos seguintes termos:

Art. 31 CF 1946 - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V - lançar impostos sobre:

(...)

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

O marco histórico dessa exegese foi o julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º. 21.826 do Distrito Federal em 2 de julho de 1953. A ementa do acórdão, a seguir transcrita, inaugura os posicionamentos adotados pela Corte em relação à imunidade religiosa:

EMENTA: A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício e dependências.

Um lote de terrenos, isolado, não se pode considerar solo do edifício do templo. Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário n.º. 21.826-DF. Relator Ministro Ribeiro da Costa, julgado em 2 de julho de 1953, publicado em 31 de dezembro de 1953.

Empregando interpretação restritiva, a Corte Suprema conferiu ao templo um significado atrelado exclusivamente à estrutura física em que localizado, confundindo-se, então, com a edificação em que realizados seus cultos e liturgias. Essa corrente clássica reconhece o templo, portanto, como templo-coisa, razão pela qual pode ser denominada, para fins do presente estudo, de Teoria do Templo-Coisa.

Em linhas gerais, esse raciocínio levaria, a princípio, à conclusão de que a imunidade tributária alcançaria somente os impostos relacionados ao edifício ou construções destinadas às celebrações. Acobertados pela benesse estariam, por conseguinte, impostos como o imposto predial e territorial urbano – IPTU – e o imposto territorial rural – ITR.

Todavia, mesmo diante da convergência na ideia central templo-coisa, ainda há pontos de divergência entre os autores adeptos dessa corrente. O templo visto como coisa comporta interpretações mais e menos amplas.

A concepção mais restrita verificada na doutrina limita o alcance da imunidade exclusivamente à edificação onde realizados os cultos, ou seja, unicamente o prédio no qual são celebradas as liturgias será beneficiado. Pontes de Miranda (1987, p. 425), alinhado ao contexto histórico e à Constituição em vigor à época, aderiu a esse entendimento, hoje francamente minoritário na doutrina mais moderna. Nesse sentido, pontuava o autor, comentando a imunidade prevista na Carta de 1967 (Emenda Constitucional n.º. 1/69):

Templos - ficam imunes a impostos os templos de qualquer culto; (...). O templo é que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é conteúdo de uma só proposição do art. 19, III, b) da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença nem outro qualquer. (...) Os atos do culto estão incluídos na expressão "templo".

Baleeiro (2015, p. 149) por sua vez, embora contemporâneo a Pontes de Miranda, defendia posicionamento menos estrito, fazendo concessões pontuais no âmbito do conceito de templo. O autor parte da função do templo para definir seu enquadramento no conceito constitucional, assim, pontua que a expressão "compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função". E prossegue afirmando:

Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

(...)

O templo não deve ser apenas a igreja, a 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, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Para o autor, portanto, prestando-se a permitir a reunião de pessoas em torno da prática religiosa, o local será considerado templo e fará jus ao benefício fiscal. E, partindo dessa premissa, assinala ainda que não contraria a Constituição inteligência que equipare a templo também a embarcação, o veículo ou avião, desde que utilizados para a veiculação do culto.

Sobre a ideia do templo materializando forma diversa de imóvel, Perez (2000, p. 45) esclarece:

Por fim, é consenso na doutrina que o templo pode tomar qualquer outra forma que não um imóvel. Assim, um caminhão que percorre o interior do País se dedicando a atividades religiosas, pregando o culto é considerado para fins de direito como um templo, estando a salvo da atividade impositiva. O mesmo podemos dizer em relação a um barco que percorre determinado rio objetivando atingir comunidades isoladas com intuito de praticar a difundir o culto, ocasião em que nenhum tributo poderá incidir sobre esse veículo, por corresponder a um verdadeiro templo.

Em suma, independente de sua caracterização como bem móvel ou imóvel para o Direito, em materializando local destinado à celebração do culto, este deverá ser considerado templo e, via de consequência, ser agraciado com a imunidade do artigo 150 da Carta Maior. O ponto central é aptidão desse bem em reunir pessoas em torno da manifestação de religiosidade, cuja forma mais comum de exteriorização reside na celebração do culto.

No entanto, embora configure a maneira mais representativa de manifestação do credo, não é apenas em torno do culto que o fieis se reúnem. A prática religiosa pode se dar por intermédio de inúmeras atividades, a exemplo de estudos, palestras e corais de música. Inclusive o vocábulo culto em si, como será examinado no ponto a seguir, contempla considerável amplitude semântica. Na doutrina espírita kardecista, por exemplo, o culto desenvolve-se a partir de uma palestra ministrada por um estudioso da religião, precedida e finalizada por orações, não havendo propriamente o ato de cultuar um Deus, ilustrando que o tema envolve alta carga de subjetividade.

Pontuadas essas questões, fica fácil visualizar que não somente na edificação em que celebrado o culto estará a expressão da religiosidade. É possível, e provável, que os estudos relativos a essa religião realizem-se em espaços contíguos ao templo

propriamente dito, daí porque, nesse ponto, contrariaria a Constituição interpretação restritiva nesse sentido.

Sobre o tema, Soller (2004, p. 128) elucida afastando quaisquer interpretações contrárias:

Negar-se imunidade tributária ao local onde se realizam essas manifestações de religiosidade, implica em ir de encontro a *mens legis* da regra constitucional, que visa a proteger a existência dessas manifestações, sejam elas ritualísticas ou de ensinamentos.

Assim, seja a casa paroquial, as salas de aula, os auditórios ou até mesmo o salão de festas, estejam eles contíguos ao templo ou não - pois a localização não há de definir a existência da imunidade - cumpre reconhecer que a imunidade se estende a eles, pois são partes integrantes dos templos, na medida em que são locais em que a religiosidade é manifestada em grau de importância elevada.

Ainda entre as exegeses ampliativas verificadas no âmbito da corrente Templo-Coisa, o alcance da imunidade sobre a residência dos religiosos, como extensão do templo, é objeto de grandes discussões na doutrina. A pergunta em torno da qual gira a questão é: estaria a casa onde vivem o padre, o pastor ou qualquer outro líder vinculado à religião, englobada pelo benefício fiscal?

Coelho (2010, p. 261) entende que a imunidade não abarca esses imóveis, esclarecendo seu ponto de vista a partir dos seguintes exemplos:

Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do "pai-de-santo". Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem, a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, do 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.

Como é possível perceber, o autor entende que a vida particular dos religiosos não guarda necessária relação com a organização religiosa com a qual fez votos; no âmbito privado, seriam cidadãos comuns, dotados de deveres e obrigações tal qual os demais. Diante dessa separação absoluta entre o ministério prestado à confissão e a vida privada, não haveria, portanto, margem para desoneração do imóvel que lhe sirva de residência com base no artigo 150 da Constituição.

No entanto, a posição adotada atualmente pelo Supremo Tribunal Federal é diametralmente oposta. Ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº. 694.453 do Distrito Federal, em 2013, a Corte decidiu pela aplicabilidade da

imunidade às residências dos ministros religiosos, remetendo sua justificativa ao julgamento do Recurso Extraordinário n.º 325.822-2 de São Paulo, decidido em 2002:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade.

II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos.

III – Agravo regimental improvido.

Supremo Tribunal Federal - Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n.º 694.453/DF. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 25 de junho de 2013.

Baleeiro (2015, p. 149), conforme pontuado anteriormente, posiciona-se no mesmo sentido. O autor é citado nas ponderações postas por Carrazza (2012, p. 16):

A própria palavra templo tem sido entendida com certa dose de liberalidade. Assim, são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, seus anexos, vale dizer, os imóveis que tornam possível ou, quanto pouco facilitam a prática da religião. Exemplificando, consideram-se anexos dos templos, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério onde os religiosos ou membros das ordens são sepultados, etc., desde que estes imóveis venham empregados, como observa Aliomar Baleeiro, nas atividades essenciais do culto. Implementada a condição, também eles não podem sofrer a incidência do IPTU. Já na religião protestante, evangélica ou pentecostal, são anexos dos templos a casa do pastor (local pertencente à confissão religiosa, onde o pastor reside, prepara suas prédicas, recebe os fieis, etc.), o centro de formação de pastores etc., na israelita, a casa do rabino (observados os mesmos requisitos), o centro de formação de rabinos (rabinato); na umbandista, a casa do "pai de santo", o terreiro onde são doutrinados os sacerdotes do culto, etc. Neste ponto não podemos ser preconceituosos, afrontando o desígnio constitucional.

Nas abordagens apresentadas pelos autores, chama a atenção a vedação à finalidade lucrativa como condição para o usufruto da imunidade. Ao estipular esse requisito, verifica-se a fixação de nova baliza à definição do conceito de templo do artigo 150, merecedora de exame mais aprofundado.

Dentro desses parâmetros, não é exigência que o imóvel esteja diretamente ligado à celebração do culto, ou seja, que reúna em suas dependências os adeptos da seita em torno de suas liturgias. No entanto, essa extensão aos demais imóveis pertencentes à organização religiosa fica condicionada à inexistência de finalidade lucrativa no que tange à sua utilização.

Nesse sentido, restaria à entidade religiosa a proibição de exploração econômica de imóveis de sua propriedade, ficando vedada, por exemplo, a celebração de contratos de locação de seus imóveis com particulares. Esses limites serviriam para evitar o desvirtuamento da norma imunitória, cuja essência passa ao largo de qualquer viés econômico.

Não obstante, é possível sinalizar pontual contradição no pensamento de Baleeiro (2015, p. 150). Ao mesmo tempo em que aponta como vetor interpretativo da expressão templo, para fins de imunidade, a função por ele desempenhada, permite que imóveis não utilizados diretamente nas liturgias sejam imunizados. Essa extensão, em verdade, acaba por contemplar imóveis desvinculados do principal papel do templo, que é viabilizar a realização das liturgias, configurando-se aí a contradição suscitada.

Não obstante essa reflexão, é interessante notar a correspondência passível de ser traçada entre a finalidade lucrativa vedada por Baleeiro (2015, p. 150) e a expressão finalidades essenciais presente no parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição de 1988. E essa equivalência, inclusive, antecipa, de forma sucinta, uma das temáticas a serem debatidas no capítulo a seguir.

O referido dispositivo estabelece que a vedação à instituição de impostos abrange exclusivamente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos. Nesse contexto, o ponto chave para a interpretação da norma é definir quais atividades desempenhadas em torno do templo podem ser consideradas relacionadas às finalidades essenciais e quais ficariam excluídas desse raio.

Para o presente momento, é suficiente consignar que a razão de ser da entidade religiosa é a reunião de pessoas em torno da manifestação de seu credo, tendo como principal forma de exteriorização a celebração do culto. Nessa perspectiva, não obstante as inúmeras atividades abrangíveis nesse rol, fica evidente a inexistência de espaço para o desenvolvimento de atividades que visam ao lucro, ínsita a esse conceito a distribuição de dividendos entre os líderes da seita.

Isso por duas razões. A primeira porque a imunidade religiosa fundamenta-se em dois deveres por parte do Estado, o primeiro de proteção à liberdade religiosa e o segundo de abstenção em relação às religiões. Assim, ao permitir que sejam imunizadas atividades cujo fim precípua seja o lucro, indiretamente, o Estado passa de uma postura de abstenção/proteção a uma postura de fomento à atividade, subvertendo a lógica de seu caráter laico. E a segunda porque restariam violadas igualdade e isonomia, visto que o

Estado estaria dispensando, então, tratamento diverso a pessoas que se encontram numa mesma situação de promoção de atividade econômica.²

Assim, sob uma análise perfunctória, concluir-se-á que qualquer interpretação das finalidades essenciais do artigo 150 que permita que sejam contempladas finalidades lucrativas estaria contrariando frontalmente o texto constitucional. Todavia, um exame mais aprofundado permite visualizar situações diversas, e merecedoras de tratamentos diferenciados.

Conforme será aprofundado no Capítulo seguinte, sob a insígnia de lucro são passíveis de enquadramento duas circunstâncias completamente diferentes. A primeira diz sobre a eventual obtenção de lucro, proveniente de atividades relacionadas ao culto, e com sua reversão integral aos objetivos da entidade; e a segunda sobre a constituição como pessoa dotada de finalidade lucrativa, em que os recursos angariados destinam-se ao pagamento de dividendos a sócios ou acionistas.

Especificamente no que tange aos templos entendidos como edificação, exemplo seria um estacionamento, anexo à catedral católica, a ela pertencente, e utilizado pelos fieis durante a missa. Nesse caso, ainda que restrita aos participantes do culto e revertidos os valores angariados à confissão, é inegável a existência da atividade econômica, materializada na prestação de um serviço de guarda dos veículos.

Essa situação representa um dos grandes debates referentes ao tema imunidade tributária dos templos. Diante da utilização direta para exploração de atividade econômica, ainda assim o terreno estaria imune ao Imposto Predial e Territorial Urbano, por exemplo?

Em se buscando resposta na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 21.826-DF, não haveria autorização no texto constitucional a permitir sua desoneração. A ementa é clara ao estabelecer que "um lote de terreno isolado não se pode considerar o solo do edifício do templo", não havendo que se buscar quaisquer outros dados para chancelar a exclusão. Faltando relação com o culto, não há que se falar em imunidade.

Bastos (1978, p. 223) adotava entendimento semelhante:

² Antecipando os conceitos a serem aprofundados no Capítulo II, sinaliza-se o emprego da expressão "atividade econômica" como designação às atividades desenvolvidas pelos entes imunes passíveis de geração de superavit financeiro. Conforme será abordado em momento oportuno, haja vista a inaptidão demonstrada pelo Direito Brasileiro atual em dar conta do fenômeno objeto do presente estudo, optou-se por uma terminologia, embora menos jurídica, mais ilustrativa à realidade que se intenta representar. Nesse sentido, foram excluídas nomenclaturas técnicas do Direito Empresarial, a exemplo de atividades empresariais e mercantis.

Exclui-se, todavia, do conceito de "templo" aquelas construções que, embora conexas com o templo, vale dizer, em terreno contíguo ao próprio templo, destinam-se a atividades absolutamente estranhas à do culto ou à moradia de religiosos. Como exemplo podemos citar as atividades de exploração comercial como estacionamentos, supermercados, etc. As rendas auferidas dessas construções, no caso de haver locação, são tributáveis, eis que não albergadas pelo conceito de "templo". Com muito maior razão, não se alojam debaixo do referido conceito, demais propriedades que a instituição mantenedora do templo possa possuir alhures.

Por outro lado, a doutrina mais moderna entende que, para aferir a aplicabilidade da regra imunitória, há que se ir mais além, perquirindo se os valores ali auferidos são obtidos por intermédio das finalidades essenciais do templo e são a elas revertidos ou não, ou seja, se o lucro é eventual ou se a atividade é precipuamente desenvolvida com a finalidade lucrativa.

Essa é uma das reflexões que compõe o tema central do presente estudo, a ser aprofundada no capítulo seguinte. Por ora, cabe afirmar que o leque de atividades desempenhadas no âmbito das organizações religiosas que flertam com o caráter econômico tem se apresentado cada vez mais amplo, aumentando consideravelmente o raio de zonas cinzentas à aplicação da norma imunitória. Assim, a concessão da benesse constitucional fica cada vez mais dependente de uma exegese apurada e voltada à análise das peculiaridades do caso concreto.

Embora permeada por todas essas polêmicas, ainda assim a Teoria Templo-Coisa pode ser considerada a corrente mais simplista entre as que intentam definir o alcance da expressão templo. Conforme anteriormente pontuado, a evolução da interpretação do conceito de templo é marcada pela ampliação do seu alcance, refletindo diretamente sobre o raio de abrangência da própria imunidade.

O segundo entendimento acerca do tema distancia-se do movimento de "coisificação" do templo, passando a vislumbrá-lo a partir das atividades desenvolvidas pela confissão religiosa. Dessa forma, o templo deixa de ser considerado em sua materialidade, focado no edifício onde se realizam os cultos, e eventualmente em suas dependências contíguas, para abarcar tudo o que viabiliza o culto, configurando teoria passível de ser denominada Teoria do Templo-Atividade.

Em verdade, essa corrente de pensamento corresponde à transição entre a corrente que identifica o templo como coisa e a atualmente predominante que o reconhece como entidade. Nesse sentido, é possível percebê-la com um viés mais liberal, quando comparada à visão clássica do templo-coisa, localizando seu momento histórico de maior

representatividade entre a Constituição de 1946, objeto do Recurso Extraordinário 21.826-DF já mencionado, e a Constituição de 1988.

A Teoria do Templo-Atividade evolui a partir do templo visto como coisa, ampliando a exegese do termo para abranger todas as atividades realizadas no âmbito da religião e que guardem com ela relação direta. Para fins de imunidade, o vocábulo templo passa a ser entendido como todo o conjunto de relações jurídicas, denotando uma expansão significativa da exegese do termo templo, ainda que não tão robusta quando confrontada com a teoria da entidade a seguir analisada.

Na Teoria do Templo-Atividade, a imunidade tributária continua alcançando os impostos que oneram o templo como edificação, no entanto, passa a desonerar também todas as atividades relacionadas diretamente à expressão da religiosidade. Nesse aspecto, não se faz diferenciação entre as manifestações ritualísticas ou de ensinamento, mas é exigido um vínculo direto entre a atividade e o culto. Assim, são mantidas a salvo de impostos as liturgias, os batismos, as celebrações e tudo aquilo que diga respeito diretamente ao culto.

Nesse sentido converge Baleeiro (2015, p. 149) quando estabelece como critério para definição dos limites da expressão templo a função por ele desempenhada. O autor afirma que templo "compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função", trazendo, na sequência, exemplos de atividades abrangidas pela imunidade, passíveis de serem enquadradas na acepção templo-atividade: "por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás, taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de círios acesos".

Não obstante, cumpre destacar que, nos termos dessa corrente, para estarem acobertadas pela imunidade, as atividades devem necessariamente guardar vínculo direto com o culto. Dessa maneira, ficam excluídas quaisquer atividades de cunho econômico, mesmo que os valores por ela auferidos sejam destinados à reaplicação na difusão do culto.

A exclusão das atividades econômicas do alcance semântico da expressão templo sinaliza a transição que a corrente Templo-Atividade representa na passagem da Teoria Templo-Coisa à Templo-Entidade. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n°. 21.826-DF, mesmo diante da menção presente na Constituição de 1946, então vigente, a possíveis rendas auferíveis pela entidade religiosa, ainda assim adotou uma exegese restritiva, atrelando a imunidade exclusivamente aos templos como

edificação vinculada diretamente à manifestação religiosa. Ou seja, o texto constitucional então analisado permitiria adentrar no tema fins lucrativos, mas, ainda assim, a Corte optou por perfilhar o entendimento mais restritivo e inábil a comportar atividades voltadas ao lucro.

Somente a partir da Carta de 1988, com a previsão contida no parágrafo 4º do artigo 150, que a questão atinente às finalidades essenciais dos templos adquiriu importância como baliza interpretativa. Nos termos desse dispositivo, a vedação à instituição de impostos sobre os templos restringe-se ao patrimônio, às rendas e aos serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto.

Não obstante seu manifesto intuito restritivo, a norma abriu espaço para exegeses ainda mais latas acerca da imunidade, na medida em que deu margem à inclusão de atividades econômicas entre o rol daquelas desempenhadas pelas confissões. Afinal, patrimônio, renda e serviços são institutos que, em sua essência, manifestam riqueza obtida a partir de atividades que geram superavit.

Como é possível perceber, a Teoria Templo-Atividade amplia o raio de aplicabilidade da imunidade, visto dilatar-se a partir do núcleo templo-coisa para abarcar também as atividades desenvolvidas no âmbito da religião. Mas ainda fica um passo atrás, pois exclui do rol dessas atividades aquelas de caráter econômico abrangidas, preenchidos alguns requisitos, pela Teoria Templo-Entidade.

Por essa razão, a Teoria Templo-Atividade acaba configurando apenas uma transição entre a Teoria Templo-Coisa e a Teoria Templo-Entidade, sob cujos âmbitos gravitam a maioria das polêmicas verificadas na delimitação do conceito constitucional de templo. Isso porque são nelas que se situam os dois extremos da amplitude semântica da expressão, coisa - edificação exclusivamente destinada à celebração do culto - e entidade - conjunto de bens e atividades estruturado a permitir o desenvolvimento daquela religião, englobando, inclusive, atividades econômicas.

A Teoria Templo-Entidade compreende a corrente mais moderna de pensamento que visa definir a extensão do vocábulo templo na Constituição. Em linhas gerais, a partir da consolidação dessa teoria, o templo deixa de identificar apenas a edificação e as atividades ligadas diretamente ao culto, passando a ser reconhecido como a própria entidade religiosa, como figura abstrata, em torno da qual se reúnem os fiéis.

Segundo o dicionário Michaelis (2017), entidade compreende “aquilo que constitui a essência de um ser ou de uma coisa, designa essa existência considerada em si mesma, separadamente do respectivo atributo da coisa”. Nos seus termos, o vocábulo

entidade encerra associação ou sociedade de pessoas ou de bens constituída para determinado fim.

Como é possível perceber, já no seu sentido ordinário, o termo entidade é dotado de alto grau de abstração. Nessa perspectiva, quando utilizado como parâmetro para definição do conceito de templo, carrega consigo essa característica, ocasionando uma inevitável ampliação de sua dimensão semântica.

Fixado a partir do significado de entidade, o templo expande seu conceito para além da construção na qual realizado o culto, passando a abranger toda a organização religiosa em torno da qual reúnem-se os fiéis. O templo passa a ser considerado, portanto, como instituição, isto é, como a organização ou associação mantenedora da confissão religiosa.

Dessa forma, a título de exemplo, o templo para a religião católica compreende a Igreja com "i" maiúsculo, apontando para toda a instituição que atende por Igreja Católica Apostólica Romana. Já tomado o templo a partir da edificação em si, parâmetro da Teoria Templo-Coisa, a igreja permanece escrita "i" minúsculo, denotando o caráter ordinário de seu conceito.

Sobre o tema, esclarecedora a lição de Martins (1998, p. 40):

Ora, os templos de qualquer culto não são, de rigor, na dicção constitucional, os "prédios" onde os cultos se realizam, mas as próprias Igrejas. O que o constituinte declarou é que, sem quaisquer restrições, as Igrejas de qualquer culto são imunes de todos os impostos. Não o prédio, mas a instituição. É de se lembrar que o vocábulo "igreja" tanto serve para designar a instituição como o "prédio", o mesmo se podendo dizer do vocábulo "templo", extensivo ao próprio corpo humano - quando Cristo, ao referir-se ao Templo que se construiria em 3 dias, depois de destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo.

Essa interpretação do vocábulo templo como entidade tem como marco histórico a Constituição de 1988, mais especificamente a previsão contida no parágrafo 4º do seu artigo 150. Esse dispositivo estabelece limites à vedação de instituir impostos consagrada no inciso VI, restringindo a não tributação ao patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades nele mencionadas.

Inicialmente, é necessário deixar claro que a proibição à instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto é norma formada não apenas pelo inciso VI, mas sim sobre seu conteúdo aliado ao que prevê o parágrafo 4º acima mencionado. A aplicação da norma imunitória passa, forçosamente, pela consideração conjunta desses dois dispositivos. Mostra-se imperiosa, portanto, a interpretação sistemática dos dois dispositivos sob pena de incorrer em equívoco quanto ao resultado aplicável ao final.

Partindo dessa premissa, é inevitável perceber que, no parágrafo 4º do artigo 150, o constituinte originário empregou o vocábulo "entidade" na remissão aos templos de qualquer culto do inciso VI. Fica então identificada, na Carta Maior, a correspondência entre o conceito de templo de qualquer culto e o termo entidade.

Segundo Campos (2000, p. 48), no texto constitucional, vocábulo “entidade” é utilizado por “exatas cinquenta e duas vezes e, em todas elas, emprega-o com este significado de ‘instituição’, ‘associação’, ‘organização’”. Nesse sentido são essas acepções que se devem ter em mente quando sinalizado o templo como entidade.

Já sob esse ponto, fica evidente que a teoria que mais se coaduna com a atual Constituição Federal é a do Templo-Entidade. A própria Carta Magna designa os templos como entidades, não cabendo ao intérprete restringir seu alcance semântico apenas às edificações em que celebrados os cultos. Assim, o templo deve ser entendido como a instituição mantenedora da confissão religiosa.

Ainda no que tange ao texto do parágrafo 4º do artigo 150, outra questão relevante diz respeito às expressões patrimônio, renda e serviços nele empregadas. Esses institutos identificam manifestações de riqueza externalizadas pela confissão religiosa, menção cuja análise leva à mesma conclusão acima.

Somente um templo considerado como entidade tem aptidão para possuir patrimônio, auferir renda e prestar serviços. Em se tomando o templo como edificação em si, a previsão contida no parágrafo 4º resta completamente esvaziada, haja vista a impossibilidade de sua realização prática.

A capacidade para ser detentor de patrimônio é prerrogativa que apenas se coaduna com o templo considerado como entidade. Apenas a confissão religiosa, isto é, a instituição Igreja, pode ser proprietária de bens, ao contrário do que ocorre em relação ao templo considerado como coisa, isto é, a igreja, tomada por sua edificação, que, no máximo, pode materializar o patrimônio, jamais titularizá-lo.

Da mesma forma em relação às rendas. Inúmeros exemplos podem ilustrar a arrecadação de rendas por parte dos templos, sendo a mais notória o recolhimento do dízimo. A capacidade para desempenhar atividades que impliquem na obtenção de rendas é exclusiva da entidade religiosa, jamais podendo ser exercida pelo templo-coisa.

E no mesmo sentido quanto aos serviços. Como expressão da religiosidade, inúmeros serviços podem ser prestados pela confissão religiosa: a celebração de batismos e casamentos, a realização das liturgias, a promoção de palestras, etc. Todos configuram

exemplos de atividades executadas no âmbito da religião, mas jamais podendo figurar como seu sujeito ativo o templo considerado como coisa.

Campos (2000, p. 48) há muito já adotava esse entendimento, esclarecendo o tema nos seguintes termos:

Ora, o § 4º. do art. 150 limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços dos templos de qualquer culto. O templo é designado pela Constituição, assim, nitidamente, como sujeito de direito: titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços. O templo-local de culto, bem como o templo-conjunto de bens e atividades, não podem ser titulares de patrimônio. Podem ser objeto deste patrimônio (...) não podem ser titulares de renda; podem ser instrumentos de geração de renda para alguém que, aí sim, será seu titular. (...) é intergiversável que a Constituição utilizou o termo "templo" não no sentido de "local destinado a culto", nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de "igreja" enquanto "instituição religiosa". A conjugação dos dispositivos citados conduz à conclusão de que a imunidade é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas, e não dos "templos", enquanto locais ou conjunto de bens e atividades destinados aos cultos.

Curioso observar que, das expressões contidas no parágrafo 4º, somente a locução "finalidades essenciais" seria passível de enquadramento na Teoria do Templo-Coisa. O templo-entidade, por exemplo, pode ter como finalidade precípua a propagação da religião, objetivo que também pode ser viabilizado pela utilização do prédio ao sediar as celebrações. Mas, ainda assim, essa possibilidade isolada não é suficiente para justificar a adoção do templo como coisa, haja vista existirem no parágrafo mais três expressões que se coadunam exclusivamente com o templo-entidade.

Não obstante, cumpre lembrar que todas essas análises têm por escopo central fixar os limites da norma contida no artigo 150, inciso VI, alínea "b". As teorias e suas interpretações existem com o único intuito de fixar a abrangência da imunidade dos templos.

Em verdade, estabelecer qual teoria melhor explica o conceito de templo diz muito mais sobre a delimitação do alcance da imunidade do que a definição do vocábulo em si. Com efeito, a elucidação do significado de templo configura instrumento para definição da abrangência da norma imunitória, ou seja, o assunto debatido não é o templo, mas, sim, o templo para fins de imunidade.

Diante desse fim maior perseguido pelas interpretações a que se submete o tema, torna-se ainda mais premente a necessidade de adoção de uma interpretação sistemática que leve em conta as expressões contidas no parágrafo 4º do artigo 150. E esse exercício exegético não dá margem a outra conclusão senão a de que o templo da norma constitucional confunde-se com a entidade religiosa.

E essa é a principal razão que fundamenta o posicionamento da doutrina majoritária e em que se baseou o Supremo Tribunal Federal ao proferir o julgado paradigmático Recurso Extraordinário n.º. 325.822-SP, em 2002. Compreendendo a primeira manifestação da Corte após a promulgação da Constituição de 1988, a decisão justificou-se nos seguintes termos:

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. 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. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º. 325.822-DF. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 18 de dezembro de 2002.

Optando por uma interpretação sistemática da norma, a Corte utilizou como principal parâmetro hermenêutico a regra do parágrafo 4º, cuja moldura contempla apenas o templo vislumbrado como entidade. Além disso, chama atenção na ementa a referência ao templo como "Instituição Religiosa", comprovando, por mais um aspecto, a adoção da Teoria do Templo-Entidade.

O julgado em questão tratava-se de Recurso Extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu não ser extensiva a todos os bens da Mitra Diocesana da cidade de Jales a imunidade do artigo 150 da Constituição, limitando o benefício, na esfera municipal, aos templos em que são feitas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins. A Mitra teve o benefício negado administrativamente pela municipalidade sob o argumento de que parte de seus sessenta e um imóveis não eram utilizados diretamente na realização de cultos, visto estarem locados a terceiros.

Em votação disputada, foi reconhecida a desoneração para a totalidade dos imóveis, justificada em argumentos a serem explorados no capítulo seguinte. Não obstante, merece destaque, por ora, que, mesmo nos votos vencidos, em nenhum momento foi consignado ao templo caráter diferente de entidade, comprovando, nesse aspecto, o entendimento uníssono da Corte nesse sentido.

A interpretação sistemática também é amplamente utilizada pela doutrina moderna. Exemplificativamente, segue a lição de Carrazza (2015, p. 883):

Justamente em função de todos esses motivos, a imunidade do art. 150, VI, "b", da CF deve ser interpretada com vistas largas. Mais que o templo propriamente dito - isto é, o local destinado a cerimônias religiosas -, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias, etc.).

E nem se diga que no texto constitucional está escrito "templos" (locais do culto) - e, portanto, o que foge disso é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta em face da interpretação sistemática dos dispositivos acima citados e próprio "Preâmbulo" da Carta Suprema.

Ademais, como os templos, em si mesmos considerados, não têm nem renda, nem patrimônio, nem prestam serviços, segue-se necessariamente, que a imunidade em tela se subjetiva na Igreja - vale dizer, na pessoa jurídica, regularmente constituída, que mantém como finalidade essencial (art. 150, § 4º., da CF), atividades religiosas.

A Teoria do Templo-Entidade como a que melhor se harmoniza ao texto constitucional não é conclusão extraída apenas da interpretação sistemática empregada pelo Supremo. No âmbito das várias exegeses possíveis, verifica-se uma convergência ao núcleo dessa corrente de pensamento.

Especificamente em relação ao tema das imunidades tributárias, destaca-se a interpretação teleológica. Esta parte da busca à finalidade da norma, para, a partir daí, definir em que termos será aplicada.

No que tange às imunidades em sentido lato, estas existem para a proteção de ou fomento de determinados valores, conforme opções consignadas no texto constitucional. Especificamente em relação à imunidade religiosa, há evidente intuito por parte do constituinte originário em assegurar a liberdade de crença e de culto, cláusula pétreia consagrada no artigo 5º, bem como preservar o caráter laico do Estado Brasileiro.

Assim, a interpretação teleológica determina que devem ser levados em conta os valores da liberdade religiosa e da laicidade do Estado como parâmetros, optando pelo conteúdo que apresente maior aptidão para resguardá-los. Fica, portanto, claro que, nessa moldura, cabe apenas o templo visto como entidade, haja vista a restrição à liberdade religiosa que o templo visto como coisa acaba indiretamente promovendo.

Parcela considerável da doutrina justifica seu posicionamento pelo templo-entidade na interpretação teleológica. Nesse sentido, a lição de Barreto e Barreto (2001, p. 61):

A imunidade dos "templos de qualquer culto" (art. 150, inciso VI, "b") é a reafirmação explícita do princípio da liberdade de crença e da prática de cultos religiosos (art. 5º., inciso VI, da CF). A proteção ao direito individual da liberdade de crença e das práticas religiosas é assegurada pela vedação de exigência de impostos sobre os templos. Proibindo a exigência de impostos sobre o templo de qualquer culto, a Constituição confere maior garantia a esse direito individual, impedindo sejam opostos pelo Estado, obstáculos, de ordem econômico-financeira, ao exercício desse direito individual. Com isso, quer impedir toda e qualquer possibilidade de embaraço à liberdade de religião, mesmo que oblíquo ou indireto. Nenhuma ingerência do Estado é tolerada pelo Texto Supremo, nesse passo complementando o peremptório prescrito no art. 19, I, que veda às pessoas políticas "estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança...".

Essa imunidade, enfim, revela o desígnio do constituinte de dar a mais ampla garantia ao preceituado no artigo 5º., inciso VI, que assegura a inviolabilidade dos direitos à liberdade.

É interessante notar ainda a aproximação da conclusão extraída com base na interpretação teleológica e daquela obtida a partir do emprego do Princípio da Máxima Efetividade, um dos princípios instrumentais de concretização das normas constitucionais. Nos termos desse princípio, o conteúdo extraído da norma constitucional deve ser aquele que a outorgue maior efetividade social. Segundo Canotilho (1993, p. 227):

É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e, embora sua origem esteja ligada à tese da atualidade das normas programáticas, é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).

Nesse sentido, ao interpretar a norma que consagra a imunidade religiosa, deve-se optar pelo parâmetro que lhe adjudique a maior efetividade, que, nesse caso específico, compreende a mais ampla proteção à liberdade religiosa e a maior garantia à não interferência do Estado no exercício desse direito. Assim, dados os argumentos já apresentados, fica claro que a máxima eficácia é obtida na visão do templo como entidade, em detrimento do templo-coisa.

Não obstante, a interpretação lógica demanda uma análise mais apurada, haja vista sua aptidão a oferecer conclusões equivocadas sobre a matéria. Do ponto de vista lógico, seria possível argumentar que o templo como entidade, na qualidade de acepção mais ampla que se extrai das interpretações possíveis, subverteria a lógica do sistema tributário. Isso porque, neste, a regra é a tributação, sendo a desoneração, em todas as suas formas, a exceção.

Partindo dessa premissa, à primeira vista, encampar a corrente de pensamento que confere o sentido mais amplo ao vocábulo templo contrariaria a lógica do sistema tributário. Haveria, em tese, uma tentativa de conversão da exceção em regra.

Contudo, ao examinar mais a fundo a problemática, conclui-se não se verificar o fenômeno aventado. Entender o templo como entidade, em detrimento de entendê-lo como coisa, não é opção que converte exceção em regra, porque, em ambas as situações, inclusive, está-se diante do templo tal qual previsto no artigo 150, inciso VI, não há inclusão de outros entes na desoneração.

Nessa situação, há apenas a ampliação da efetividade da norma, levando-se em conta os valores a que visa proteger, os quais, por sua vez, justificam o tratamento diferenciado. Adiantando brevemente o tema do capítulo seguinte, não é o templo considerado como entidade que subverte a lógica do sistema, e, sim, o desvirtuamento do campo imunitório delimitado pelo § 4º. Não é a adoção dessa acepção ampla que tem aptidão para transformar exceção em regra, mas, sim, a exegese ampliativa da imunidade religiosa como um todo, principalmente quando feita para abarcar atividades voltadas à obtenção de lucro para posterior distribuição entre seus líderes.

Ademais, há que se mencionar que a doutrina majoritária entende o instituto da imunidade como parâmetro estipulado pelo constituinte quando do desenho da competência tributária atribuída aos entes da Federação, sendo, portanto, concomitante à concessão do poder de tributar. Nessa perspectiva, a imunidade não seria uma supressão do poder de tributar, haja vista que suprimir uma competência pressupõe sua outorga anterior, e, no caso em tela, o constituinte assegura a competência já delimitada, excluídos de antemão os campos de intributabilidade.³

Sob esse raciocínio, a problemática atinente à exceção *versus* regra estaria definitivamente afastada. Pensada a competência tributária outorgada aos entes federativos como a conjugação de regras positivas e negativas, o argumento de subversão de exceção em regra como resultado da exegese ampliativa torna-se ainda mais desprovido de fundamento.

No que tange ao templo, entendido como entidade na norma imunitória, o sentido lato do vocábulo é posto pelo constituinte com o fito de conferir proteção máxima ao

³ Sobre o tema, Carvalho (2010, p. 222) esclarece: “Resumindo, a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”.

valor que se propõe a resguardar: a liberdade religiosa. Desta forma, neste entendimento restaria apresentada a norma tal qual desejada para o fim a que destina, não havendo que se falar em conversão de exceção em regra.

Conforme assinalado no início do presente tópico, analisar a imunidade tributária dos templos, demanda um estudo não apenas sistemático dos institutos presentes no artigo 150, inciso VI, alínea "b", e no parágrafo 4º, mas, paralelamente, o estudo isolado de cada um. E, no caso específico da expressão templo, tanto no seu estudo compartimentado, como quando em conjunto com o restante dos elementos correlatos e da norma como um todo, verifica-se a convergência na concepção templo-entidade, não cabendo o argumento de contrariedade à lógica tributária de conversão de exceção em regra.

Ainda no que tange à impossibilidade de restrição ao conceito de templo, cumpre mencionar as regras de interpretação contidas Código Tributário Nacional. O artigo 111 do Código estabelece que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa ao cumprimento de obrigações acessórias.

A primeira observação a ser feita diz respeito à expressão "literalmente" empregada no dispositivo. Segundo a doutrina majoritária, a exemplo de Coêlho (2006, p. 581), o vocábulo refere-se, em verdade, à vedação ao uso de interpretação extensiva, haja vista os incisos do artigo 111 trazerem no seu bojo casos de exceção à tributação e obrigações correlatas.

Um dos objetivos da norma, como é possível atentar, é evitar que a exceção seja convertida em regra, e que as desonerações sejam outorgadas de forma indiscriminada. Assim, sob uma análise perfunctória, haveria espaço para argumentar que o conceito de templo demanda uma interpretação a mais restrita possível, sob pena de violação à legislação tributária.

No entanto, o primeiro ponto a ser suscitado é o fato de que, embora as normas constitucionais que contenham matéria tributária sejam parte da legislação tributária, ainda assim não cabe sua interpretação a partir dos ditames do Código Tributário Nacional. Isso porque o conceito de templo, bem como os demais presentes no inciso VI, alínea "b", e parágrafo § 4º, são conceitos consagrados no texto constitucional, demandando, portanto, parâmetros de interpretação de normas constitucionais e não de legislação infraconstitucional.

Submeter a norma do artigo 150 da Constituição aos critérios de hermenêuticos estipulados no Código Tributário tem como consequência resultado inequivocamente

inválido. Razão disso é a subversão de hierarquia entre as normas, verificada quando se emprega a legislação infraconstitucional a delimitar o alcance de norma constitucional, ainda mais para restringir direitos fundamentais nela consagrados como cláusula pétrea.

Há que se destacar, além disso, que as hipóteses previstas nos incisos do artigo 111 do Código Tributário compreendem exceções de caráter infraconstitucional, não havendo menção expressa à imunidade. Embora a isenção e a imunidade, em termos práticos, gerem o resultado semelhante de intributabilidade, ainda assim não caberia equipará-las, haja vista, principalmente, sua origem normativa diversa.

Ademais, o fato de a imunidade tributária contemplar regra negativa de competência não torna obrigatório o uso de técnicas restritivas para fixação do alcance dos institutos que a compõem. E, mesmo supondo-se válida a aplicação do artigo 111 à atividade interpretativa direcionada ao conceito de templo, ainda assim sua definição como entidade permanece como a mais acertada para os fins a que se propõe a imunidade.

Conforme anteriormente pontuado, as problemáticas verificadas em torno da ampliação indiscriminada da benesse constitucional diz mais da exegese equivocada empregada na atualidade quando da análise dos limites apostos no parágrafo 4º e da imunidade como um todo, do que da delimitação do conceito de templo. Desse modo, considerando-se hipoteticamente cabível o uso dos parâmetros do artigo 111 do Código Tributário, sua aplicação diz muito mais da restrição que deve ser imposta à imunidade como um todo do que propriamente aos institutos nela empregados.

Por todas as razões expostas, atualmente, a doutrina é praticamente uníssona em entender o templo como entidade, tomando o conceito albergado na norma constitucional como referência à entidade religiosa sujeito titular da imunidade. É possível verificar pontuais divergências no âmbito da corrente Templo-Entidade, a abranger o local de residência do religioso ou não, a abarcar o terreno contíguo à igreja utilizado como estacionamento pelos fiéis, entre outras questões já examinadas, contudo, o núcleo duro da teoria continua sendo respeitado.

Nessa senda, vale lembrar que os adeptos da Teoria Templo-Coisa tratam-se doutrinadores clássicos, cujo entendimento fundamentava-se nas Constituições e no contexto fático a eles contemporâneos. Como representantes do núcleo dessa teoria foram apresentados Aliomar Baleeiro e Pontes de Miranda, cujos estudos, vale lembrar, tiveram por base a Constituição Federal de 1967.

Assim, é preciso destacar que a Carta de 1967, alterada pela Emenda Constitucional n.º. 01/69, difere substancialmente da Carta de 1988 quando o assunto é

imunidade religiosa. Enquanto a Constituição de 1988 restringe a vedação à instituição de impostos ao patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais do templo, não se verifica qualquer menção nesse sentido na Carta de 1967. Desta forma, conclui-se que dificilmente, ante a ausência dessa previsão, os autores da época vislumbrariam o templo como entidade, sendo o templo-coisa a exegese mais coerente ao contexto da época.

Tais circunstâncias terminam por sepultar qualquer margem de aplicabilidade dessa interpretação, tornando ainda mais evidente a existência de espaço apenas para o templo visto como entidade.

No mesmo sentido, o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal desde a sua primeira manifestação acerca do tema pós Constituição de 1988. Na decisão proferida no Recurso Extraordinário n.º. 325.822-SP, em 2002, acima exposto, as divergências verificadas nos votos referiam-se ao alcance da expressão finalidades essenciais, no caso analisado, se imóveis locados a terceiros estão a elas vinculados de modo a estarem imunes à tributação pelo IPTU. Não houve, em nenhum dos votos, posicionamento a considerar o templo a partir de sua edificação, a rechaçar a tese da entidade. Pelo contrário, em todos os votos é possível perceber o templo tomado por entidade como premissa, denotando posicionamento uníssono da Corte.

Desde então, nas diversas ocasiões em que o Supremo foi instado a se manifestar acerca da imunidade tributária dos templos, jamais houve qualquer dissidência do templo visto como entidade. Comprovando a afirmação, é possível mencionar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n.º. 800.395 do Espírito Santo e o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n.º. 918.697 do Rio de Janeiro, julgados, respectivamente em 2014 e 2017.

Há que se mencionar que esta evolução no entendimento acerca do significado de entidade alterou a classificação da imunidade dos templos, que deixou de ser objetiva, passando a ser subjetiva. A imunidade é considerada objetiva quando a desoneração é estabelecida em função do objeto, a exemplo dos livros, jornais e periódicos. Ao passo que a imunidade subjetiva, é conferida por força de qualidade do sujeito a ser imunizado.

Nesse contexto, no posicionamento do Supremo no Recurso Extraordinário n.º. 21.826 do Distrito Federal, de 1953, a imunidade religiosa era enquadrada como imunidade objetiva, haja vista restringir-se ao templo, considerado como edificação, a intributabilidade. Contudo, a partir da consolidação do entendimento fixado no Recurso

Extraordinário n°. 325.822, de São Paulo, em 2002, a imunidade religiosa adquiriu roupagem subjetiva, haja vista sua atribuição ao templo entendido como entidade.

Diante de toda a argumentação apresentada, conclui-se, portanto, que o conceito de templo de qualquer culto presente na Constituição Federal de 1988 é aquele identificado como entidade, como a instituição religiosa, ou seja, a reunião de pessoas, bens e ideias voltados à adoração de um ser supremo. Essa conclusão é aferida, precipuamente, pela interpretação sistemática da norma em conjunto com a previsão do parágrafo 4º de seu artigo 150, haja vista a remissão feita por intermédio do vocábulo entidade, e do fato de que somente uma entidade possui aptidão para titularizar patrimônio, gerar renda ou prestar serviços. Do mesmo modo quando o dispositivo é submetido à interpretação teleológica. Levando em conta os valores a que visa proteger, quais sejam a liberdade religiosa e o caráter laico do Estado, o sentido que mais prestigia esses objetivos é o templo-entidade.

Dessa forma, para o desenvolvimento dos demais temas atinentes ao presente estudo, será utilizado o templo como entidade, entendido como organização em que se realizam as atividades a ela relacionadas, manifestadas, principalmente, através do culto, sendo a expressão culto tema do item a seguir.

B. DO SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO "CULTO"

Conforme já apontado, as expressões principais que compõem a norma que consagra a imunidade religiosa são templo, culto e finalidades essenciais. Definido o conceito de templo no item anterior, passa-se a examinar o conceito de culto, mais especificamente a locução "qualquer culto" empregada no artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal

Dotada de caráter ainda mais subjetivo, quando comparada ao templo, a palavra culto pode identificar diversos institutos no campo da religiosidade. Segundo o Dicionário Aurélio (2017), o vocábulo culto designa tanto a "adoração ou homenagem à divindade em qualquer de suas formas e em qualquer religião", quanto o "modo ou sistema de se exteriorizar o culto, o ritual".

Como é possível perceber, o termo culto acumula, no seu campo semântico, ao mesmo tempo um sentido abstrato e um concreto. Abstrato representando a reverência

prestada a uma divindade, e concreto identificando os ritos, práticas e liturgias organizados pela religião como manifestação externa da veneração a esse ser supremo.

Adentrando no campo jurídico, os maiores destaques conferidos à palavra culto estão presentes na Constituição Federal. Em seu artigo 5º, inciso VI, que dispõe sobre a inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, assegura o livre exercício dos cultos e a proteção aos locais de culto e suas liturgias. No artigo 19, inciso I, que impõe aos entes da Federação a vedação ao estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas, sua subvenção, embaraço ao seu funcionamento, e o estabelecimento de relações de dependência ou aliança, ressalvados os casos de interesse público. Por fim, no artigo 150, inciso VI, alínea "b", que proíbe os entes Federação de instituir impostos sobre os templos de qualquer culto.

Disciplinando as relações do Estado Brasileiro com as religiões, tais dispositivos asseguram a liberdade religiosa, o caráter laico do Estado e imunidade tributária dos templos. E, especificamente em relação à expressão culto, para o presente estudo, chama atenção a opção do constituinte originário por sua consagração mediante normas lacônicas.

A previsão do culto no ordenamento brasileiro limita-se à sua menção, inexistindo qualquer conceituação mais exata para o vocábulo. E, nesse aspecto, a questão principal que se impõe diz respeito ao impacto que essa lacuna produz na aplicação da norma imunitória.

Nesse sentido, a definição do significado de culto acaba por ficar ao arbítrio do intérprete, que pode ser desde o órgão julgador até a autoridade fazendária. Aqui situa-se, portanto, um importante gatilho para as mais variadas polêmicas em torno do tema, as quais se pretende abordar no decorrer do presente estudo.

Não obstante esses apontamentos iniciais, é necessário lembrar que o objetivo do presente tópico é delimitar o conceito de culto no contexto da imunidade tributária dos templos, buscando descobrir o que mais se harmoniza à Constituição Federal como um todo e que melhor represente os desígnios do constituinte originário. Assim, além de uma análise compartimentada da expressão, cumpre examiná-la em conjunto com os demais institutos presentes na norma do artigo 150, inciso VI, alínea "b" e parágrafo 4º, bem como do ponto de vista das imunidades em geral e da imunidade religiosa em específico. O intuito é estruturar um substrato teórico hábil ao desenvolvimento do tema central do presente trabalho que é a definição do alcance da imunidade tributária religiosa e seu desdobramento frente ao fenômeno da mercantilização das religiões.

Pontuadas essas premissas, inicia-se a apreciação do tema, destacando que, ao contrário do templo, cuja amplitude semântica é alargada com a interpretação sistemática, com o culto ocorre o contrário. As principais polêmicas que tendem a reduzir o raio de significados da expressão culto vêm de sua análise frente ao restante de Carta Magna.

No campo dessas controvérsias e da própria conceituação do termo, autores como Paulsen (2012, p. 226) entendem que tais discussões fogem ao campo de atuação do Direito Tributário, ponderando:

A expressão "templos de qualquer culto" deve ser interpretada de forma ampla, abrangendo todas as formas de expressão de religiosidade, ainda que não corresponda às religiões predominantes no seio da sociedade brasileira. A questão dos limites do culto religioso, do ponto de vista do respeito à dignidade da pessoa humana, não é questão para o direito tributário, mas para outras searas.

Tal reflexão não é desprovida de fundamento, inclusive, se levada a se estender até ramos como o Direito Constitucional. Em verdade, a consagração do culto em uma norma lacônica, e a inexistência na Constituição de previsão expressa estabelecendo seu significado, não deixam de representar uma opção do constituinte originário.

A escolha pela simples menção ao instituto do culto pode ser justificada na subjetividade que o termo carrega e que é intrínseca ao direito fundamental liberdade religiosa. A delimitação de um conceito, no geral, vem identificada pela imposição de requisitos e critérios a serem preenchidos para que o instituto esteja enquadrado em determinada categoria jurídica. E, especificamente em relação ao culto, previsão legal nesse sentido, mesmo que constitucional, teria franca aptidão para restringir o exercício dessa liberdade individual, do que se conclui ter havido, no presente caso, um silêncio eloquente por parte do constituinte originário.

E, na norma prevista no inciso VI, alínea "b", do artigo 150 da Constituição Federal, essa opção faz-se ainda mais manifesta, quando a expressão culto vem qualificada pelo termo "qualquer". É inegável a carga semântica que essa expressão carrega e que põe ao culto, no sentido de atribuir-lhe a maior generalidade possível. O constituinte, então, consignou: a regra imunitória desonera qualquer culto.

Contudo, na prática, tais argumentos prestam-se mais a demonstrar o zelo do constituinte na proteção à liberdade religiosa do que necessariamente a delimitar o alcance da imunidade dos templos. A ausência de um conceito exato ainda reflete diretamente no raio da imunidade tributária conferida aos templos, na medida em que, a depender do que o intérprete entenda como culto, estará assegurado, ou não, o direito à

desoneração. Assim, na doutrina e na jurisprudência, a matéria persiste como alvo de polêmicas.

Ao lado do caráter lacônico da norma, cumpre apontar ainda o caráter polissêmico da expressão culto. O termo pode apresentar tanto um sentido mais concreto, quando designa a manifestação externa do credo, caracterizada nas liturgias e celebrações realizadas por uma determinada religião, quanto um sentido mais abstrato, quando referencia a própria confissão religiosa.

Carrazza (2015, p. 65) explora os significados possíveis, pontuando as diferenciações pertinentes, e, ao final, consignando qual deles acredita ser o mais acertado:

(...) não se contesta que a palavra "culto" é polissêmica, servindo para designar seja o conjunto de atitudes, ritos ou cerimônias desenvolvidas por uma *Igreja*, com o escopo de melhor pregar a mensagem divina, seja a própria "*confissão religiosa*".

No primeiro sentido, laico, o culto não passa de um reverência respeitosa a Deus ou a entes sobrenaturais. Nosso ordenamento jurídico inadmitte que tal conduta seja perturbada ou escarnejada, quer quando realizada no interior dos templos, quer quando se dá em público, vale dizer, em cerimônias e festividades religiosas. Como consequência, nosso Direito não tolera que os objetos consagrados no culto sejam profanados ou dolosamente destruídos. Tanto é assim, que o Código Penal, em seu art. 208, sanciona quem, de qualquer modo, atenta contra o sentimento religioso.

Todavia, a análise da Carta Constitucional como um todo facilmente revela que culto, no contexto da alínea *b*, do inciso VI, do art. 150, deste Diploma Magno, tem o segundo sentido, qual seja, o de confissão religiosa (...).

Como é possível perceber no contraponto feito pelo autor, haveria dois significados que poderiam ser contemplados pelo ordenamento brasileiro. Contudo, no seu entendimento, somente o templo como entidade abstrata, identificado na confissão religiosa, adequar-se-ia aos ditames da Constituição. Nesses termos apresenta o seguinte conceito:

Confissão religiosa nada mais é do que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar; de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer; que nutrem a mesma fé numa dada divindade. Nesse sentido, são confissões religiosas não só a Igreja Católica e as nascidas da Reforma Protestante, como as que adotam fórmulas mais elementares e variadas de organização (sinodal, congregacionistas, etc.). Também merecem essa qualificação as comunidades judaica, muçulmana, que, embora se caracterizem pela dispersão e multiplicidade e se relacionem mais por vínculos religiosos do que jurídicos, possuem uma fé comum.

Analisada à luz dos dispositivos constitucionais em que o culto se insere, fica claro que essa concepção é a que mais se coaduna com a Carta Maior. O vocábulo templo, conforme já estudado, tem também sentido de confissão religiosa, razão pela qual, por esse ponto, não haveria espaço para entendimento diverso em relação ao culto. Na norma

em tela, visualizando a expressão completa "templo de qualquer culto" fica ainda mais evidente a intenção do constituinte originário em contemplar as confissões e não apenas as edificações ou as celebrações.

Do mesmo modo no que tange à previsão contida no parágrafo 4º do artigo 150. Nela, a remissão ao "templo de qualquer culto" do inciso VI, alínea "b", é feita empregando-se a palavra entidade, do que não seria plausível o culto do mesmo dispositivo consagrar apenas a liturgia atinente àquela religião. Além disso, assim como nos templos, somente a uma confissão religiosa é dado titularizar patrimônio, auferir renda e prestar serviços, prerrogativas totalmente dissociadas do culto considerado como liturgia.

Não obstante essas ponderações, é possível assinalar que, embora a concepção concreta do culto não seja apta a representar o significado empregado no texto constitucional, ainda assim é permitido afirmar que encontra-se englobado no sentido abstrato do termo. É incontroverso que fazem parte da confissão religiosa não apenas a associação de pessoas reunidas na comunhão de um mesmo credo, e eventualmente seu patrimônio, mas também as manifestações externas como suas celebrações e liturgias. Essas são atividades intrínsecas à confissão, haja vista compreenderem a exteriorização das crenças as quais professa, e, por essa razão, o culto em sua acepção concreta encontra-se, em verdade, englobado pelo culto em acepção abstrata.

Diante dessa indissociabilidade, fica permitido assegurar que pode haver polêmica em querer-se restringir o culto do artigo 150 e demais dispositivos constitucionais ao sentido concreto da expressão, limitado à liturgia, mas não há margem para discussão quanto à inclusão deste no sentido abstrato de culto, na qualidade de confissão religiosa.

Definida a semântica do vocábulo culto, cumpre adentrar nas controvérsias atinentes ao enquadramento da confissão religiosa no conceito de culto para fins de imunidade. Consoante anteriormente exposto, embora posicionamento minoritário na doutrina, há autores, a exemplo de Paulsen (2012, p. 226) que entendem que não cabe ao Direito Tributário estabelecer o que pode ou não ser considerado culto, haja vista a subjetividade do instituto.

Dessa forma, em tese, qualquer espécie de culto estaria apta a deter a prerrogativa imunitória, não havendo margem ao intérprete para negá-la sob o argumento de que a confissão religiosa requerente não caracteriza um culto nos termos da Constituição. E, conforme também já pontuado, o "qualquer" apostado ao culto indicaria essa como a opção mais acertada.

Não obstante tais ponderações, esse compreende posicionamento minoritário, verificando-se amplos debates na doutrina e a jurisprudência quanto à matéria. Defendendo interpretação ampliativa, Carvalho (2016, p. 195) assinala:

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

Partindo-se da interpretação teleológica da expressão culto, considerada a norma imunitória no seu todo, é possível chegar-se a resultado idêntico ao entendimento do autor. Dado que o objetivo da imunidade religiosa é assegurar proteção à liberdade de crença e de culto, pelas mesmas razões aventadas quando da análise do termo templo, o conceito de culto deve abranger o maior número de expressões de religiosidade possível. O que se busca é que seja garantida a máxima efetividade da norma constitucional, devendo ser afastadas, por conseguinte, interpretações que possam restringir o alcance semântico dos institutos que a compõem.

Segundo Carvalho (2016, p. 195), portanto, não há que serem impostas condições para que a confissão religiosa seja qualificada como culto e, conseqüentemente, possa usufruir do benefício imunitório. Isso porque, na sua concepção, "nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar esse direito de todo o cidadão", tendo o legislador constituinte materializado essa vedação, inclusive, na proibição à instituição de impostos aos templos de qualquer culto.

Não obstante, a doutrina não é uníssona em adotar tal entendimento, havendo autores que defendem a existência de requisitos para que uma confissão religiosa possa enquadrar-se no conceito de culto para fins de imunidade. Nesse sentido é o ponto de vista de Carrazza (2016, p. 67):

(...) para que se reconheça a existência de uma confissão religiosa, é preciso sejam identificáveis, pelo menos, quatro requisitos; a saber: a) uma crença comum num Ser Supremo e Transcendente; b) alguns atos de culto, disciplinando a relação dos fieis, que devem ser em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente em que creem, c) uma organização jurídica, por mínima que seja, indicando a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos (ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico); e, d) certa estabilidade, isto é, vontade de perdurar no tempo.

Nesse trecho, o autor menciona apenas os requisitos que, no seu entendimento, seriam essenciais para que uma seita possa ser reconhecida como culto e, assim, usufruir da prerrogativa do artigo 150, inciso VI. Na sequência, ele cita ainda outros que, embora

não obrigatórios, costumam ser a esses agregados e que auxiliam nessa tarefa de reconhecimento, a exemplo de um governo eclesiástico definido e da manutenção de escolas para o ensino religioso.

Analisando os critérios apostos pelo autor, propondo-se a refletir sobre sua mensuração prática, fica manifesta sua inadequação ao texto constitucional. Há uma franca tentativa em conferir caráter objetivo a uma previsão constitucional cujo objeto traz intrínseca subjetividade que tem sua razão de ser.

A liberdade religiosa é um valor marcado por sua subjetividade, sua essência é eminentemente subjetiva. Assim, impor requisitos que tentam trazer-lhe para o plano da objetividade implica em desvirtuar sua essência.

Prova disso, consoante já apontado, é o caráter lacônico das disposições constitucionais que albergam a liberdade de crença e de culto e a imunidade correlata. São previsões que se limitam a assegurar o exercício desses direitos e o acesso a essa prerrogativa, sem maiores divagações quanto aos conceitos nela empregados. E o intuito é garantir o acesso mais amplo possível a essas liberdades.

Especificamente em relação ao conceito de culto não cabem digressões a restringir o alcance do termo autorizando a exclusão de seitas que eventualmente não se encaixem em determinados parâmetros. Isso porque esse movimento gera, necessariamente, a redução da proteção à liberdade religiosa e a ampliação do espaço de intervenção do Estado nessa liberdade. Vale lembrar: o Estado é laico, portanto, *a priori*, não tem competência para interferir nessa esfera.

Não tendo a Constituição Federal consagrado requisitos para que a seita seja considerada culto para fins de imunidade, cabe menos ainda à legislação infraconstitucional fazê-lo. Configurando norma de eficácia plena, a previsão contida no artigo 150, inciso VI, alínea "b" e seu parágrafo 4º não admite regulamentação via legislação infraconstitucional, não havendo espaço para tal hipótese.

Nesse ponto, cabe traçar um paralelo com a imunidade da alínea "c" do mesmo inciso VI do artigo 150, que consagra a imunidade das entidades de assistência, dos sindicatos de trabalhadores e dos partidos políticos. O dispositivo encerra norma de eficácia limitada, demandando disciplina infraconstitucional, haja vista a previsão contida ao seu final "atendidos os requisitos da lei". Nesse caso, o constituinte originário fez opção expressa em impor limites ao exercício da imunidade em questão, fato que demonstra que, caso fosse o intuito, teria feito expressamente também em relação à imunidade religiosa.

Além disso, cumpre ressaltar que essa foi escolha do constituinte originário, do que não caberia ao derivado introduzir requisitos via emenda. A liberdade religiosa e a imunidade religiosa consagram direito fundamental, assim, qualquer alteração em seus termos que tenda a restringir seu exercício viola a proibição ao retrocesso presente no ordenamento brasileiro.

Remetendo-se ao contexto prático, ademais, restaria aberta ampla margem para interferência do Estado no exercício dessa liberdade. De fato, caberia à administração fazendária certificar o cumprimento dos eventuais requisitos, que, dada a subjetividade do direito em tela, seriam carregados de ínfima objetividade, deixando antever o tamanho da problemática que estaria criada.

Nesse panorama, não se pode olvidar da atual conjuntura brasileira quando o tema é religião. É manifesto o crescimento das bancadas religiosas nos Legislativos de todas as esferas, muitas delas lideradas por cidadãos que incitam o preconceito contra minorias.

Nesse aspecto cabe refletir sobre os riscos da aplicação de uma norma que impusesse requisitos. O poder de tributar nessa circunstância tem aptidão de violar frontalmente a democracia, na medida em que pode ser utilizado como instrumento para rechaçar minorias.

E imaginar esse cenário não requer um grande exercício de divagação. Basta lembrar que, em pleno 2017, as religiões de matriz africana ainda são alvo de preconceito e até de ataques, comprovando o cuidado que o trato da matéria demanda.⁴

A reflexão que cabe aqui diz respeito à competência que teria o Estado para reconhecer um culto como tal, nos termos da previsão constitucional, conferindo-lhe, via de consequência, a imunidade correlata. Teria havido a outorga dessa prerrogativa pelo constituinte originário, a consagrar a possibilidade de negativa à desoneração sob esse argumento?

Caso emblemático que ilustra essas ponderações levado ao Supremo Tribunal Federal foi o Recurso Extraordinário n.º. 562.351, do Rio Grande do Sul, julgado em 2012. O recurso foi interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que não reconheceu a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea

⁴ Segundo dados do Disque 100 (Disque Direitos Humanos), serviço de atendimento da Secretaria de Direitos Humanos da Presidência da República, os registros de intolerância contra as religiões afro-brasileiras cresceram 69.3% de 2014 para 2015. Em 2014, haviam sido registradas 149 denúncias, número que saltou para 252 no ano de 2015. Dados disponíveis em <<http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2016/01/disque-100-registra-252-denuncias-de-intolerancia-religiosa-em-2015>>. Acesso em 17 de outubro de 2017.

"b", da Constituição à Grande Oriente do Rio Grande do Sul, entidade que representa a Maçonaria nesse estado.

No julgado, discutia-se se os templos e/ou lojas maçônicas se incluíam ou não no conceito de templos de qualquer culto para fins da imunidade do artigo 150, sendo o núcleo da controvérsia o reconhecimento ou não da Maçonaria como um culto. A imunidade já havia sido negada pelo Tribunal do Rio Grande do Sul, decisão confirmada pela Corte Suprema nos seguintes termos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.

Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário n.º 562.351-RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 4 de setembro de 2012, publicado em 14 de dezembro de 2012.

Como é possível perceber, a negativa de acesso à imunidade imposta à Maçonaria é justificada no fato de o Supremo não entendê-la como confissão religiosa. Assim, a Grande Loja Maçônica do Município de Porto Alegre, nomenclatura utilizada para designar o templo maçônico, não se enquadraria na concepção de "templo de qualquer culto" consignada na Constituição, do que restou afastada a aplicação da norma imunitória.

Em seu voto, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski justifica seu entendimento a partir de esclarecimentos colhidos do sítio eletrônico da Grande Loja Maçônica do Rio Grande do Sul no que tange às atividades por ela desenvolvidas, nesses termos expostas:

A Maçonaria é uma Ordem Iniciática mundial. É apresentada como uma comunidade fraternal hierarquizada, constituída de homens que se consideram e se tratam como irmãos, livremente aceitos pelo voto e unidos em pequenos grupos, denominados Lojas ou Oficinas, para cumprirem missão a serviço de um ideal. Não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Esses visam a despertar no Maçom o desejo de penetrar no significado profundo dos símbolos e das alegorias, de modo que os pensamentos velados neles contidos sejam decifrados e elaborados. Fomenta sentimentos de tolerância, de caridade e de amor fraterno. Como associação privada e discreta ensina a busca da Verdade e da Justiça.

Além disso, o Ministro repete os argumentos consignados na decisão proferida pelo Tribunal do Rio Grande do Sul:

A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a ideia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto. De certa forma, paradoxal, pois ao mesmo tempo em que prega esta melhoria e aperfeiçoamento do Homem e da Humanidade, só admite em seu seio homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão (afirma que deve ser uma 'profissão honesta') que lhes assegure meio de subsistência. Os analfabetos não são admitidos, por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem.

A fundamentação do voto na definição fornecida pela própria Maçonaria pode ser vista como uma saída pela tangente por parte do Ministro, quando instado a manifestar-se sobre o caráter de culto acerca da seita. De fato, se a própria Maçonaria não se apresenta como religião, não haveria margem para que terceiros, ainda que representantes da Corte Suprema, assim a qualificassem.

No entanto, a par dessa argumentação, ainda assim a decisão representa a atuação do Estado, pelas mãos do Judiciário, na delimitação dos contornos da liberdade religiosa e da imunidade correlata. É incontestável, nesse caso, a interferência do Estado a ditar quais manifestações religiosas são consideradas culto e que estariam, portanto, albergadas pela norma imunitória, atuação cuja legitimidade é, no mínimo, questionável.

Se a própria Constituição não fornece parâmetros expressos para tal caracterização e não outorga a competência para o reconhecimento da confissão religiosa como culto a nenhum ente, entende-se que o vetor interpretativo a ser considerado deve ser o da máxima efetividade a ser conferida à liberdade religiosa e à imunidade correlata. O papel que cabe ao Estado, como será visto em momento oportuno, é de coibir os abusos praticados em nome da religião e que acabam por restar acobertados pela imunidade. E tais excessos são aferíveis a partir da análise da conduta dos líderes dessas confissões, entre outras evidências objetivas, passíveis de exame no contexto prático, sendo ilegítima qualquer forma de interferência estatal a ditar quais são cultos e quais não o são.

Diante de todo o exposto, é possível afirmar que, partindo de uma interpretação teleológica, a análise do vocábulo culto para fins de imunidade impõe a consideração de seu caráter subjetivo e, principalmente, de sua função de proteção à liberdade religiosa. Nesse sentido, conclusão inexorável é que, a expressão em si deve ser considerada na sua acepção mais ampla possível, como confissão religiosa, incluindo quaisquer manifestações religiosas, por mais esdrúxulas que possam parecer.

Não obstante a delimitação proveniente da interpretação teleológica apresente contornos relativamente claros para o conceito de templo, o mesmo não ocorre quando do emprego da interpretação sistemática. As polêmicas mais relevantes e complicadas em relação à temática culto advém da interpretação da imunidade dos templos frente a determinados dispositivos constitucionais.

Nesse ponto a questão central que se apresenta é: quando em conflito com outra norma também constitucional, pode haver a descaracterização do culto a retirar-lhe o direito à imunidade? A interpretação sistemática gera essa problemática, que conduz a esse questionamento, materializado em inúmeras questões a seguir expostas.

Adentrando no campo dessas polêmicas de forma superficial e sem suscitar normas constitucionais, Bastos (1978, p. 222) afirma que:

A única restrição aceitável seria a de circunscrever o culto àquelas modalidades que não infrinjam padrões médios de moralidade e religiosidade vigentes na coletividade. É curial que práticas atentatórias a esses padrões médios ou absolutamente discrepantes dos fins normalmente aceitos como próprios da atividade religiosa venham a ser encampadas sob o manto protetor da imunidade tributária.

Fundamentada nos padrões da moralidade e dos bons costumes, a preocupação do autor reflete os valores da época em que o estudo foi desenvolvido. Não obstante a subjetividade das balizas apontadas, ainda assim permitem sinalizar o possível desvirtuamento do conceito de culto quando colocar em risco a dignidade dos fieis.

No campo das polêmicas mais superficiais é possível alocar ainda os casos em que é facilmente perceptível a afronta a valores consagrados na Constituição Federal. Exemplo disso seriam seitas que incitem violência, racismo, que se proponham à prática de crimes como pedofilia ou sacrifícios humanos.

Nessas situações, é manifesta a violação a diversos valores protegidos constitucionalmente, mesmo porque, em muitos casos verifica-se a prática de infrações penais. É tarefa simples, portanto, reconhecer o abuso, o desvirtuamento da finalidade religiosa e afirmar que não se está diante da aceção de culto ao qual o constituinte originário se propôs a oferecer proteção, sendo também fácil justificar o afastamento da imunidade.

Por outro lado, existem casos carregados de uma maior subjetividade e que envolvem conceitos mais fluidos, tornando o reconhecimento ou o exclusão da imunidade uma tarefa mais complexa. É o caso, por exemplo, das situações em que se verifica o conflito entre direitos fundamentais.

Uma dessas polêmicas diz respeito às religiões de matriz africana que admitem em suas liturgias o sacrifício de animais. Embora os animais ainda não sejam considerados no ordenamento pátrio sujeitos de direito, a norma constitucional insculpida no artigo 225, parágrafo 1º, inciso VII, da Constituição é expressa em vedar práticas que os submetam à crueldade.

É manifesto o conflito entre normas constitucionais, as quais, ressalte-se, não guardam entre si hierarquia, dando margem para discussões quanto à conduta do Estado em permitir tais práticas e ainda garantir às confissões que as veiculam a prerrogativa desonerativa. Nesse ponto exato é necessária e legítima a atuação do Estado, já que é de sua competência coibir eventuais abusos praticados em nome da religião.

Nessa panorama, é possível adiantar-se no tema a ser tratado no capítulo seguinte, referente ao fenômeno da mercantilização das religiões. Cabe uma reflexão sobre eventual violação à dignidade da pessoa a incitação reiterada de líderes religiosos a seus fiéis a oferecer doações às respectivas igrejas sob pena de imposição de castigos divinos.

Em 2016, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul condenou a Igreja Mundial do Poder de Deus a devolver os 7 (sete) mil reais doados por um fiel, sob a promessa de cura ao câncer que lhe acometia. O autor alegou que foi convencido pelos pastores a fazer a doação em troca de sua cura, tendo interrompido seu tratamento e somente retomado após insistência da família e agravamento de seu quadro de saúde. O Tribunal invalidou a doação já que realizada sob coação moral.⁵

⁵ Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. SESSÃO DE PROSSEGUIMENTO. ART. 942, NCPC. RESPONSABILIDADE CIVIL. DOAÇÃO DE PESSOA VULNERÁVEL À IGREJA EM PROMESSA DE CURA DE CÂNCER. COAÇÃO MORAL CARACTERIZADA. INVALIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO. DEVER DE REPARAR O DANO MATERIAL COM A RESTITUIÇÃO DA QUANTIA OFERTADA PELO FIEL. DANOS MORAIS NÃO CONFIGURADOS NO CASO CONCRETO.

Caso concreto no qual pessoa em condição de hipossuficiência, portador de grave enfermidade, câncer (meloma múltiplo), e que percebe parcos rendimentos da Previdência Social, acreditando em promessas de milagres, veiculadas em programas televisivos muito bem feitos, com estratégias de manipulação de massas, acabou dando o pouco que tem em busca da cura prometida. Contexto de evidente vício na manifestação de vontade, a justificar a intervenção judicial com a invalidação do negócio jurídico feito sob coação moral. Inteligência do art. 152 do Código Civil. Mácula no consentimento que impõe a reparação material com a devolução corrigida da quantia ofertada pelo fiel (R\$ 7.000,00).

Danos morais, contudo, não configurados no caso concreto. A despeito das flagrantes e manifestas irregularidades advindas da proliferação de igrejas que se valem do direito constitucional ao livre culto para realizar grandes e milionários negócios, no âmbito individual a intervenção judicial deve se dar de forma excepcional e de modo a restituir, em regra, quando há evidência de existir vício de vontade, o que foi irregularmente doado, mas sem acréscimos como danos morais, sob pena de estarmos em cima de uma distorção, criando outra, onde pessoas doam, buscam a revogação e ainda são beneficiadas com uma reparação por danos morais.

APELO PARCIALMENTE PROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível 70069531150. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Tasso Caubi Soares Delabary. Data da Decisão: 14/09/2016.)

É interessante atentar para o fato de que a apreciação desses casos pelo Judiciário denota que as discussões sobre esse tema têm saído do plano exclusivamente acadêmico e ganhado contornos práticos. E essa circunstância, por sua vez, indica que, no plano fático, situações dessa natureza são recorrentes.

O questionamento que surge nesse ponto, então, diz respeito aos valores veiculados pelo culto. Haveria valores que não estariam contemplados no conceito de culto presente na Constituição? Existiriam valores capazes de desvirtuar esse conceito, e retirar da seita a prerrogativa imunitória? É papel do Estado perquirir essa suposta compatibilidade e adentrar na ideologia das confissões?

No campo dessas reflexões encontra-se a discussão quantos às chamadas seitas satanistas ou de inspiração demoníaca, ponto controvertido na doutrina quando o assunto é o direito à imunidade. Questiona-se se a imunidade outorgada pela Carta Maior abrangeria tais seitas, haja vista caracterizarem-se pela negação a Deus.

Os autores que defendem o não reconhecimento da imunidade às seitas satânicas justificam seu posicionamento no Preâmbulo da Constituição, cujo texto traz previsão expressa de que a promulgação da Carta Maior está sendo realizada "sob a proteção de Deus".

Martins (1999, p. 180) adota esse entendimento, ponderando:

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 seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior.

Carrazza (2016, p. 68) segue o mesmo raciocínio, pontuando em nota de rodapé:

Estamos convencidos, com base no já mencionado preâmbulo da Constituição Federal, de que o culto há de ser religioso, isto é, relacionado a Deus. De fato, ao invocar a "proteção de Deus", sinalizou, de modo inequívoco, que somente as Igrejas que lhe prestem reverência são imunes aos impostos. Excluímos, destarte, da desoneração tributária em tela, os cultos satânicos ou assemelhados.

Contudo, esse entendimento não é pacífico. O primeiro ponto a ser observado é o caráter laico do Estado, que lhe impõe uma postura de abstenção em relação às mais variadas manifestações de religiosidade. Conforme assinalado anteriormente, não é função do Estado definir quais seitas detêm aptidão para caracterizar um culto e quais não, sob pena de restrição à liberdade religiosa e de violação à laicidade.

Argumento para tanto seria a ausência de previsão na Carta Magna de requisitos para caracterização do culto e consequente reconhecimento da imunidade correlata. Não

tendo o constituinte originário consignado condições a serem preenchidas para tanto, não caberia ao Estado investir-se nesse papel sem qualquer norte de parâmetro legítimo.

Diante disso, a mera referência à proteção de Deus no Preâmbulo não teria o condão de afastar esse dever de inércia por parte do Estado e de, mais do que isso, impor como *conditio sine qua non* ao gozo da imunidade a reverência a este exato Deus nele mencionado. A alusão presente no Preâmbulo, portanto, cinge-se a uma simples manifestação de respeito e a uma sinalização de que o Estado Brasileiro, embora laico, não é contrário às religiões.

Soller (2004, p. 126) segue essa linha de entendimento, ponderando nos seguintes termos:

(...) cumpre referir que nada tem de inconstitucional, já que não atenta contra nenhum valor inserto na Lei Maior, a existência de templos de cultos chamados de demoníacos. Eles podem não ser simpáticos, mas a Constituição não põe nenhum óbice para que os mesmos existam.

Ora, se eles podem existir, por certo que poderão gozar da imunidade em questão, pois como já dito e repisado, o Estado brasileiro é laico, e não privilegia nenhuma crença, nem as divinas em face das demoníacas.

Além disso, rebatendo o argumento específico da alusão a Deus contida no Preâmbulo, o autor esclarece:

Nessa quadra, não se desconhece que o preâmbulo da Constituição faz referência a Deus, mas tal referência não deve influenciar em nada o raciocínio desenvolvido, pois, do contrário, estar-se-ia condicionando a interpretação de uma regra constitucional a um preâmbulo, que, como se sabe, não tem força cogente alguma. Tampouco os constituintes, por maior que seja o poder que detenham na elaboração de uma Constituição, por certo que não têm o poder de esclarecer a existência de Deus, ou se ele é uno, ou ainda se ele "abençoa" esta ou aquela religião.

A ausência de força cogente por parte do Preâmbulo consolidada no entendimento do Supremo e mencionada por Soller enfraquece ainda mais a argumentação apresentada pelos autores acima. O Preâmbulo, embora esteja agregado à Constituição, não é considerado texto constitucional propriamente dito, não possuindo, por conseguinte, força vinculativa. Seu conteúdo não integra o chamado "bloco de constitucionalidade", não configurando, portanto parâmetro para controle de constitucionalidade.

Dessa forma, não há que se cogitar qualquer espécie de limitação a direitos consagrados no corpo do texto constitucional justificada em interpretação sistemática à previsão contida no Preâmbulo. Nessa situação, o resultado obtido a partir dessa exegese estará eivado de inconstitucionalidade, sobretudo quando em jogo uma cláusula pétrea como a liberdade de crença e culto. Nesse ponto precisa a lição de Ávila (2010, p. 52):

A Carta Constitucional, ao conferir essa liberdade, não autorizou qualquer distinção, motivo pelo qual podem ser reconhecidos cultos legítimos que, por exemplo, não professem a fé num único ser superior denominado Deus. Se a Constituição da República não limitou, em momento algum, quais crenças podem ser reconhecidas como cultos, não há que, por meio de interpretações preconceituosas, requerer obstar a proteção constitucional a crenças que não atendam certas características comuns às "grandes religiões".

Como é possível perceber, tanto na abordagem genérica sobre o tema, quanto no estudo de temáticas pontuais, o entendimento que se mostra mais acertado e harmônico aos desígnios do constituinte originário é aquele que reafirma o dever de abstenção do Estado quanto à definição do que pode ou não ser considerado culto. Essa é a premissa chave das conclusões extraíveis do presente item.

A imunidade religiosa tem como objetivo resguardar o livre exercício da liberdade de crença e de culto, razão pela qual sua interpretação, ou de qualquer dos elementos nela contidos, demanda que o intérprete tenha em mente seu caráter instrumental. Isto posto, extrair do texto do artigo 150, inciso VI, alínea "b", o sentido de culto que mais se coaduna ao restante do texto constitucional e que melhor indique o intuito do constituinte originário passa por levar em conta que o resultado pretendido deve estar apto a conferir a maior efetividade possível ao valor que se presta a garantir, nesse caso a liberdade religiosa.

Nesse sentido, cumpre assinalar que, embora possível associar a palavra culto às liturgias e celebrações realizadas no âmbito da confissão religiosa, seu melhor significado é entendê-lo na sua acepção abstrata, ou seja, como a própria confissão religiosa. Essa concepção é a que melhor identifica-se com o restante do texto constitucional e, precipuamente com os institutos previstos no parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição.

Pontuado isso, cabe assinalar que a inexistência de previsão na Carta Maior de um conceito fechado e expresso de culto não configura uma lacuna, mas, sim, um silêncio eloquente e proposital por parte do constituinte originário. A mera menção ao vocábulo, em verdade, sinaliza a opção pelo permissivo a uma interpretação ampliativa, apta a oferecer a maior proteção possível à liberdade de crença e de culto.

Assim, em se verificando essa escolha, percebe-se que foi intencional a não aposição de requisitos para usufruto da imunidade religiosa. Isso porque qualquer estipulação de condições passaria, necessariamente, pela restrição à liberdade religiosa e pela criação de uma margem para uma interferência ilegítima do Estado.

Por essas razões, não é função do Estado creditar a essa ou àquela religião a insígnia de culto e a conseqüente prerrogativa de imunidade. Encontra-se fora do âmbito

de sua atuação adentrar na subjetividade intrínseca às religiões a fim de atestar-lhes o "selo de confissão religiosa para fins de imunidade". E qualquer interferência dessa natureza caracteriza, indubitavelmente, violação ao seu caráter laico.

O papel que cumpre ao Estado nessa esfera é de coibir abusos e condutas contrárias à lei cometidos em nome da religião. Nesse campo podem entrar infrações penais como racismo, a pedofilia, o estelionato, entre outras práticas violadoras da legislação em geral.

E, nesse plano, pode-se afirmar que há legitimidade na atuação estatal, tendo em vista os bens jurídicos aí envolvidos serem objeto de tutela por parte do Estado, ao contrário da essência subjetiva da liberdade religiosa. Essa compreende direito fundamental ao qual o Estado compromete-se em oferecer proteção, mas, primordialmente, proteção em relação a ele mesmo, materializada no seu dever de abstenção, consequência de sua laicidade.

A problemática referente à fixação de balizas para a imunidade religiosa, como é possível perceber, não diz sobre a exclusão de determinadas seitas sob o argumento de não se enquadrarem no conceito de culto previsto na Constituição. Essa questão diz, sim, sobre os abusos cometidos em nome da religião e que, em certos casos, ainda vêm permeados do objetivo de usufruir da imunidade.

Adiantando a temática objeto de estudo no capítulo a seguir, os fatores que levam ao gozo ilegítimo da prerrogativa da intributabilidade encontram-se ligados, em verdade, à interpretação das finalidades essenciais relacionadas ao templo. É nesse núcleo que devem reunir-se as discussões, visto que é sob seus auspícios que são perpetrados os maiores abusos verificados na atualidade. E é esse o tema objeto do capítulo a seguir.

II. DA EXTENSÃO DA IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O objeto da presente dissertação é a imunidade tributária dos templos de qualquer culto. A partir do exame dos conceitos que compõem a norma imunitória, consagrada no artigo 150 da Constituição Federal, o objetivo é constituir um substrato teórico hábil a respaldar a reflexão acerca de sua aplicação no atual contexto das religiões brasileiras.

O trabalho toma por ponto de partida o estudo das expressões que constituem os pilares da normativa imunitória, desenvolvendo-se em direção à interpretação da

imunidade como um todo, de modo a extrair a exegese que mais se harmoniza à sua *ratio essendi*, ao intuito do constituinte originário e ao texto constitucional em sua integralidade. A construção desse aparato teórico visa a permitir o contato com contexto fático em que se insere a norma, destacadamente em relação ao crescente número de seitas verificado no cenário brasileiro hodierno.

A reflexão proposta ao final do trabalho é focada no fenômeno que convencionou-se designar como “mercantilização das religiões”. Não obstante a imponentia do patrimônio de religiões seculares como a Igreja Católica ainda seja objeto de discussão nos mais variados campos do conhecimento, para o presente estudo, optou-se por nortear os debates a partir do aumento significativo de novas seitas verificado nos últimos anos.

Nessa perspectiva, a mercantilização das religiões é a nomenclatura empregada para sinalizar a proliferação de vertentes religiosas marcadas por duas características: forte apelo aos fiéis para que realizem doações em dinheiro à Igreja e expressivo crescimento dos patrimônios da instituição e de seus líderes. Com base nesse cenário, são propostos questionamentos acerca da aplicação conferida à norma de intributabilidade na atualidade.

A imunidade dos templos religiosos está prevista no artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Seu inciso VI, alínea “b”, veda a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, restringindo-se a desoneração, nos termos de seu parágrafo 4º, ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais das referidas entidades.

Resumidamente, à alínea “b” do inciso VI coube assegurar a prerrogativa aos templos, ao passo que ao parágrafo 4º restou a tarefa de conferir limites ao benefício. Nessa estrutura, destacam-se três núcleos semânticos que constituem o pilar da normativa imunitória: o “templo”, o “culto” e as “finalidades essenciais”.

Não obstante ainda haja debates acerca de todas as expressões, é possível afirmar que o conceito de “finalidades essenciais” tem sido alvo das polêmicas mais significativas e contemporâneas no assunto da imunidade religiosa. A principal razão diz respeito ao fato de parcela considerável das zonas cinzentas de intributabilidade encontrar-se adstrita à interpretação dos limites impostos pelo requisito da relação com as finalidades essenciais dessas entidades.

No julgado emblemático Recurso Extraordinário n.º. 325.822, em 2002, restou consignado pelo Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a observância aos contornos estabelecidos pelo parágrafo 4º estaria obedecido desde que a entidade

beneficiária reaplicasse os valores angariados através de suas atividades na consecução de suas finalidades essenciais. Ou seja, estaria relacionada às finalidades essenciais aquela manifestação de riqueza – patrimônio, renda ou serviço – cuja renda por ela produzida fosse reempregada na realização dos objetivos maiores da entidade religiosa.

É permitido ponderar que, à época, a reaplicação, isoladamente considerada como critério de aferição da existência de relação com as finalidades essenciais, já mostrava sua deficiência. A argumentação perfunctória empregada para respaldar o entendimento, por si, já sinalizava a insuficiência. Passados quinze anos de sua publicação, a exegese consolidada no julgado mostra-se ainda mais limitada face à problemática que deveria fazer frente.

O objetivo do Capítulo II deste trabalho é delimitar o alcance da imunidade dos templos partindo da exploração da regra estabelecida no parágrafo 4º, adentrando, na sequência, na análise da imunidade religiosa entendida na sua integralidade como instituto constitucional, vislumbrando, por fim, sua aplicabilidade no contexto fático a que se presta a normatizar. Nesta moldura, pretende-se trazer à lume a doutrina e a jurisprudência mais atual sobre o tema, propondo a reflexão sobre uma possível releitura da norma, de modo que contemple de forma mais satisfatória o panorama hodierno das religiões brasileiras.

A matriz primária dos conceitos que compõem a imunidade religiosa foi estruturada no Capítulo I do trabalho. Com foco na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, a primeira parte da dissertação abordou os vocábulos “templo” e “culto”, extraíndo as exegeses que melhor se harmonizam ao texto constitucional e à razão de ser da norma, estabelecendo, dessa forma, os lindes iniciais da imunidade dos templos de qualquer culto.

Nos seus termos, restou consignado que o conceito constitucional de “templo” ultrapassa a acepção ordinária da palavra, indo além da edificação em que realizado o culto. Em verdade, a expressão “templo” empregada na alínea “b” identifica a instituição religiosa em sua integralidade, compreendida na reunião de pessoas, bens e ideias voltadas à adoração de um ser superior.

A concepção “templo-entidade” é, hoje, entendimento majoritário na doutrina, sendo também consolidada em nível jurisprudencial no multicitado Recurso Extraordinário n.º 325.822 do Supremo Tribunal Federal. Conforme pontuado no item A do Capítulo I, tal exegese se justifica especialmente na previsão contida no parágrafo 4º do artigo 150, que, ao fazer remissão ao templo da alínea “b”, utiliza a expressão

“entidade” e, ao elencar as manifestações de riqueza imunes, apresenta hipóteses passíveis de serem exteriorizadas somente por uma entidade, jamais por um templo visto como coisa. Nessa senda, é possível asseverar que a Carta de 1988, ao assegurar a imunidade dos templos, garantiu tal prerrogativa às Igrejas com “I” maiúsculo, e não às igrejas com “i” minúsculo.

No que tanto ao “culto”, embora seu sentido ordinário remeta às manifestações pelas quais a religião se exterioriza, na sua acepção constitucional, o termo indica a confissão religiosa professada pela entidade. Assim, para fins de imunidade, a intributabilidade não atingiria apenas a celebração das liturgias, mas a confissão religiosa em sua integralidade, que, por sua vez, abarca também essas manifestações.

A possível polêmica acerca do tema diz respeito a eventual permissivo conferido ao Poder Público de estipular requisitos para o enquadramento de determinada seita no conceito constitucional de culto, de modo a excluir da zona imunitória confissões que não observassem essas condições. Nesse contexto, inferiu-se que a alta carga de subjetividade da expressão “culto”, associada à previsão lacônica em que inserida, são fatores que têm razão de ser na liberdade de crença e de culto a que visam proteger, visto que qualquer interferência estatal nesses termos inevitavelmente restringiria o referido direito fundamental.

Sob esse raciocínio, concluiu-se pela ilegitimidade de qualquer atuação estatal no sentido de fixar requisitos para que uma manifestação de religiosidade seja considerada culto para fins constitucionais, incluindo, nesse aspecto, a imunidade tributária. A definição de culto é, portanto, adstrita unicamente ao conceito ordinário de religião, qual seja o de meio por intermédio do qual o homem “religa-se” à divindade, não havendo que se falar em quaisquer condições para além dessa moldura.

A recapitulação da primeira parte da presente dissertação demonstra que as controvérsias presentes nas temáticas “templo” e “culto” são problemáticas administráveis mediante a organização do tema. Quanto ao templo, trata-se de assunto há muito discutido na doutrina e jurisprudência, tendo se consolidado majoritariamente a visão do templo-entidade. No que tange ao culto, embora não tenha sido alvo de tantos debates como o templo, ainda assim é tema que, na atualidade, não gera implicações diretas na delimitação do campo imunitório.

Nesse sentido, é permitido asseverar que a parcela maior dos debates atuais tem como objeto questões originárias da dicção do parágrafo 4º do artigo 150. As

controvérsias de maior destaque não se encontram na garantia prevista na alínea “b” do inciso VI, mas na sua regulamentação, ou seja, nos limites fixados no parágrafo 4º.

Nessa perspectiva, o item A do presente capítulo tem por objetivo analisar os contornos da imunidade religiosa estabelecidos no parágrafo 4º, identificando as balizas do campo imunitório por ele demarcadas. Para tanto, seu estudo será norteado por dois pontos fundamentais: o conceito de finalidades essenciais e sua relação com o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas.

Nessa linha de raciocínio, pretende-se identificar a definição que mais se harmoniza à *ratio essendi* da norma e à Constituição em seu todo e que melhor representa o desiderato do constituinte originário. Delimitada essa premissa, buscar-se-á extrair do texto constitucional critérios aptos ao reconhecimento da existência de relação entre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades, demarcando o campo de aplicação da norma.

Finalizado o estudo dos pilares que sustentam a norma, passa-se, no item B do Capítulo II, à reflexão da imunidade dos templos de qualquer culto como um todo, levando-se em conta, precipuamente, o atual contexto fático em que inserida. Nesse sentido, intenta-se explorar a imunidade religiosa em sua integralidade, de modo a identificar a exegese que mais se afina à interpretação sistemática do texto constitucional, à *ratio essendi* da norma e o intuito do constituinte originário.

O intuito é refletir sobre a forma como a norma vem sendo atualmente aplicada, especialmente no que tange ao entendimento consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Pretende-se, assim, questionar a aptidão dessa interpretação para fazer frente ao panorama que vem se desenhando no cenário das religiões brasileiras.

Nesse ponto, o trabalho foca-se no aumento expressivo de seitas registradas no país, com especial atenção àquelas cujas “políticas litúrgicas” são marcadas pelo apelo à contribuição em dinheiro por parte dos fieis e cujos líderes vêm apresentando aumento significativo de seus patrimônios nas últimas décadas. As ações intentadas pelo Ministério Público Federal, em 2009, contra os líderes da Igreja Universal do Reino de Deus sinalizam a veracidade dessa conjuntura e que esta não vem passando batida aos olhos do Poder Público.

As perguntas nesse caso dizem respeito à legitimidade quanto à aplicação da norma imunitória. Sua interpretação atual estaria afinada aos propósitos do constituinte originário, à garantia dos direitos fundamentais que este objetivou resguardar? Ou estaria desvirtuada, desonerando fatos geradores que não guardam qualquer relação com a

liberdade de crença e de culto, situando-se os atos e fatos excluídos da tributação, em muitos dos casos, no limiar da ilicitude, fomentando uma circunstância que, em verdade, deveria ser combatida?

Analisando esses questionamentos à luz do contexto legislativo e jurisprudencial em que inserida a imunidade dos templos, o trabalho tem como proposta tecer uma releitura desta prerrogativa. Sem o intuito de esvaziar o tema, propõe-se a abordar possíveis soluções que contemplem essas problemáticas mais modernas, hábeis a combater o usufruto ilegítimo da imunidade por seitas cujos reais propósitos estão distantes do direito fundamental que o constituinte originário buscou assegurar.

No traçado dessa moldura são os objetivos da presente dissertação e dos itens a seguir.

A. DAS FINALIDADES ESSENCIAIS DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O presente estudo tem por objetivo analisar a imunidade dos templos de qualquer culto. Sua abordagem inicial é voltada à exploração dos conceitos que compõem a normativa atinente à prerrogativa, a fim de estabelecer um substrato teórico apto a respaldar reflexões acerca da temática, em especial a aplicação da norma imunitória no contexto hodierno das religiões brasileiras.

A imunidade dos templos está prevista em dois dispositivos da Constituição Federal. É nos seguintes termos a redação de seu artigo 150:

Art. 150 CF 88 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

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

O artigo 150, inciso VI, alínea “b”, portanto, assegura a imunidade tributária aos templos de qualquer culto pela vedação imposta aos entes tributantes à instituição de impostos. O parágrafo 4º, por sua vez, regulamenta a intributabilidade da alínea “b”,

restringindo-a ao patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas.

Dos estudos empreendidos no Capítulo I, concluiu-se que, ao empregar o vocábulo “templo”, o constituinte originário referiu-se à entidade religiosa, compreendendo a reunião de pessoas, bens e ideias voltados à adoração de um ser supremo. No que tange ao termo “culto”, firmou-se o entendimento de que sua simples menção, sem apontar-lhe definição, reflete escolha do constituinte originário, guardando razão de ser na subjetividade de seu conceito e na amplitude da liberdade religiosa, o que torna ilegítima qualquer interferência estatal a estipular requisitos para o enquadramento de uma seita na concepção constitucional de culto.

As premissas extraídas da alínea “b” do inciso VI fixam as balizas iniciais da imunidade dos templos. Contudo, no âmbito da proposta do presente estudo, é necessário ainda analisar a regulamentação contida no parágrafo 4º e a imunidade religiosa em sua integralidade. Assim, estes compreendem, respectivamente, temas dos itens A e B do Capítulo II, com os quais pretende-se concluir a estruturação do substrato teórico que respaldará as reflexões propostas ao final.

O objetivo do item A é examinar o parágrafo 4º do artigo 150, extraído de seu conteúdo as balizas objetivas à imunidade dos templos. Inicialmente, pretende-se analisar a expressão “finalidades essenciais” nele contida. Fixado este primeiro norte, buscar-se-á extrair do dispositivo e do texto constitucional critérios aptos a identificar a existência, ou inexistência, de relação entre patrimônio, renda e serviços e as finalidades essenciais perseguidas pelas entidades religiosas.

Na linha desse raciocínio, o estudo parte da abordagem de uma visão geral da norma insculpida no parágrafo 4º. O objetivo é caracterizá-la, expondo suas peculiaridades e situando-a no plano da normativa da imunidade religiosa como um todo.

Na sequência, adentra-se no conceito de finalidades essenciais, apresentando a visão da doutrina acerca do tema. Nesse ponto, as questões centrais a serem definidas dizem sobre o desenvolvimento de atividades econômicas e a problemática do lucro delas decorrente, buscando-se verificar a compatibilidade desses institutos com as finalidades essenciais nos termos em que concebidas pelo constituinte originário.

Delimitados esses aspectos, adentra-se no estudo dos critérios que permitem verificar a existência de relação entre as manifestações de riqueza contempladas no parágrafo 4º e as finalidades essenciais das entidades religiosas. O parâmetro que inaugura a temática, designado critério da “reaplicação”, diz respeito à necessidade de

reversão dos valores angariados pela instituição na consecução de suas finalidades essenciais. É este o fundamento do entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal, a ser analisado em conjunto com a doutrina pertinente à matéria.

Em seguida, o parágrafo 4º será examinado à luz de uma interpretação sistemática ao texto constitucional como um todo, de modo a extrair requisitos a serem observados a fim de que não haja violações a outras regras e princípios insculpidos na Carta Maior. Nessa perspectiva, serão abordadas as questões relativas à livre concorrência e à remessa de valores ao exterior, como requisitos a serem preenchidos para o usufruto da imunidade religiosa.

Demarcados esses pontos, o foco retorna à redação do parágrafo 4º, no intuito de questionar o entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal restrito ao requisito da reaplicação, a fim de identificar a interpretação que mais se coaduna com a *ratio essendi* da imunidade religiosa e que melhor representa o propósito do constituinte originário. Nessa senda, pretende-se analisar o requisito que se convencionou denominar critério da “obtenção”. O objetivo é refletir sobre a insuficiência da reaplicação como condição para observância dos limites do parágrafo 4º, indagando acerca da necessidade de as manifestações de riqueza desoneradas serem obtidas a partir de atividades relacionadas às finalidades essenciais.

Por fim, intenta-se examinar a restrição estipulada no parágrafo 4º a partir da *ratio essendi* da norma, na qualidade de norma de proteção, e do vetor interpretativo da laicidade do Estado brasileiro. Desta forma, introduz-se e antecipa-se parte do estudo a ser empreendido no item B a respeito da imunidade religiosa como um todo.

Estruturada a linha de raciocínio a ser seguida no presente item, cabe adentrar em seu estudo propriamente dito. Iniciando o aprofundamento na temática da imunidade religiosa pela análise do parágrafo 4º, cabe apresentar um panorama geral da norma nele contida, expondo suas características e posicionando-o na imunidade como um todo, valendo adiantar que suas principais peculiaridades são passíveis de serem traçadas contrapondo-o ao inciso VI, alínea “b”.

Precipualemente, cumpre retornar à classificação doutrinária das imunidades tratada no capítulo anterior, que as divide em subjetivas e objetivas. Nos casos em que a desoneração é estabelecida em função de um objeto, a exemplo dos livros, jornais e periódicos, a imunidade será objetiva. Por seu turno, se instituídas em razão de condição especial do sujeito a ser imunizado, como ocorre com os partidos políticos, será considerada subjetiva.

Essa classificação guarda estreita relação com as transformações sofridas no entendimento acerca da imunidade religiosa após a Constituição de 88. Conforme já pontuado, nas Constituições anteriores à Carta de 88, o vocábulo “templo” cingia-se ao prédio em que se realizavam as liturgias. Assim, a imunidade religiosa, ao desonerar o objeto templo, encerrava imunidade de caráter objetivo.

Com o advento da Constituição de 88, em especial com a inclusão da norma do parágrafo 4º do artigo 150, tornou-se clara a intenção do constituinte em entender o templo para além de sua edificação. Ao empregar o vocábulo “entidade” para referir-se ao templo do inciso VI, o constituinte ampliou o raio da imunidade, afastando da tributação a entidade religiosa como sujeito.

Em seu texto, a Constituição Federal estabelece que é vedado aos entes da Federação instituir impostos sobre templos de qualquer culto (alínea “b” do inciso VI), vedação que compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais destas entidades (parágrafo 4º). Conferida ao sujeito, pelo direito fundamental cujo exercício viabiliza e que o constituinte intentou proteger, a imunidade religiosa passa a configurar, portanto, imunidade subjetiva. É o que se depreende do primeiro dispositivo citado.

Contudo, não obstante o determinante papel desempenhado pelo parágrafo 4º na consignação do caráter subjetivo da imunidade religiosa, é da regulamentação nele disposta que exsurge o caráter objetivo da normativa atinente ao tema. Nas palavras de Torres (2006, p. 253):

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.

No mesmo sentido é o entendimento de Costa (2006, p. 172):

Em outras palavras – como já salientado anteriormente, por ocasião da imunidade recíproca – a imunidade de caráter subjetivo é sempre balizada por parâmetros objetivos. No caso, além dos já analisados conceitos de patrimônio, renda e serviço, há parâmetros específicos: o templo, o culto, bem como a noção de finalidades essenciais.

Ao estabelecer que a vedação à instituição de impostos restringe-se ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades religiosas, o parágrafo 4º consagra a escolha do constituinte em balizar a imunidade a partir de parâmetros de ordem objetiva. Embora a imunidade dos templos seja subjetiva, pela norma do parágrafo 4º, sua fruição fica condicionada à observância de limites objetivos, dissociados de quaisquer condições pessoais do imunizado.

A desoneração, portanto, embora atribuída por força de condição pessoal do sujeito imunizado, tem seu desenho traçado por critérios objetivos. Estipular que a imunidade alcança somente impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades diz sobre atrelar a intributabilidade a fatores alheios a qualidades pessoais do sujeito beneficiado.

Retomando ilustrativamente as discussões expostas no Capítulo I, condicionar o usufruto da imunidade ao reconhecimento de uma manifestação de religiosidade como culto na sua acepção constitucional é apor requisito de ordem subjetiva. Nesse aspecto, observa-se a necessidade de reconhecimento do sujeito como portador das qualidades exigidas para a fruição da benesse: determinada seita é reconhecida como culto porque preenche características anteriormente estipuladas.

Ao passo que determinar que o patrimônio posto a salvo do Imposto Predial e Territorial Urbano, por exemplo, guarde relação com as finalidades essenciais da entidade religiosa diz sobre um fato imponível potencialmente praticável pelo sujeito. Imuniza-se o sujeito, mas sob a condição de o fato imponível por ele praticado observar determinados critérios.

A introdução desse aspecto objetivo na normativa imunitória, aparentemente divergente da natureza subjetiva da imunidade em si, representa uma das características mais relevantes da norma do parágrafo 4º. E a importância desse atributo destaca-se ainda mais quando analisados aspectos que lhe são correlatos e desdobramentos dele provenientes.

A partir da verificação do caráter objetivo da norma insculpida no parágrafo 4º, na sua comparação com o inciso VI, alínea “b”, torna-se perceptível o caminho trilhado pela normativa imunitória. Do inciso VI, parte-se de um viés mais abstrato, imediatamente vinculado ao vetor axiológico liberdade religiosa, caminhando para o parágrafo 4º, no qual avança num viés mais concreto, situado em ponto mais afastado do núcleo em que contido o direito fundamental protegido.

O inciso VI, alínea “b”, quando subjetiva a imunidade no templo de qualquer culto, ressalta o caráter abstrato da normativa imunitória. Confirmação desse aspecto é a subjetividade intrínseca aos conceitos de religião e de culto, estudada no Capítulo I.

Por seu turno, o parágrafo 4º, quando traça o desenho da imunidade a partir de balizas objetivas, ressalta seu caráter concreto. Comprovação da assertiva é o fato de que as polêmicas mais relevantes da atualidade no tema imunidade religiosa dizem respeito ao parágrafo 4º e sua interferência na aplicação prática da imunidade dos templos.

Essa passagem do caráter subjetivo/abstrato para o objetivo/concreto acompanha também os raios de distanciamento ocupados pelas normas do inciso VI, alínea “b”, e do parágrafo 4º em relação ao referencial representado pelo vetor axiológico da imunidade dos templos. A liberdade de crença e culto compreende o núcleo fundamental a partir do qual desdobram-se as normas que compõem a normativa imunitória e em direção ao qual estas convergem. A imunidade religiosa existe para proteção à liberdade religiosa, sendo ela seu fundamento de existência e sua razão de ser.

A imunidade religiosa pressupõe a preexistência da garantia liberdade religiosa. Num Estado hipotético, em que inexista liberdade religiosa, fica esvaziada a necessidade de ser assegurada a imunidade tributária aos templos. O propósito da imunidade é proteger o livre exercício do culto e da crença, principalmente das investidas estatais, utilizando para tanto a via da intributabilidade. Nas ponderações de Torres (2006, p. 251):

O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser – ou não praticar nenhuma – sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais.

Delimitadas essas premissas, retoma-se a redação da norma, segmentando-a por mais um critério. Ao estabelecer a vedação à instituição de impostos sobre os templos, o inciso VI, alínea “b”, assegura a garantia de imunidade. A seu turno, ao restringir a vedação ao patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais, o parágrafo 4º determina os contornos da garantia de imunidade. Ficam distribuídas, portanto, suas funções nos seguintes termos: ao inciso VI, o *munus* de garantir a fruição da prerrogativa, e ao parágrafo 4º o de estabelecer os limites em que se dará essa fruição.

A organização de seus conteúdos evidencia mais uma relevante diferença entre os dispositivos mencionados, representada na distância verificada entre estes e a garantia de liberdade religiosa. Não obstante sua correlação, assegurar uma prerrogativa difere do ato de regulamentá-la, sendo que, no que tange à imunidade dos templos, a diferença reside no grau de proximidade com o direito fundamental que a prerrogativa visa resguardar.

Considerada a premissa acima pontuada, o elemento teleológico que dá vida à normativa imunitória, correspondente à liberdade de crença e culto, ocupa posição central em relação às normas que lhe são correlatas, sendo a função destas oferecer-lhe proteção. Isto é, a liberdade religiosa consubstancia o núcleo ao qual se dirigem todas as normas que compõem a imunidade religiosa.

A norma do inciso VI, alínea “b”, ao assegurar a imunidade aos templos, desdobra-se diretamente da liberdade religiosa, sua ligação é direta com o vetor axiológico que a fundamenta. É a norma do inciso VI, alínea “b”, que corporifica o “contraponto fiscal da liberdade religiosa afirmada na Declaração de Direitos (art. 5º, item VI)⁶”, na brilhante acepção empregada por Torres (2006, p. 250).

Por sua vez, o parágrafo 4º, ao regulamentar os limites da imunidade dos templos, desdobra-se da própria imunidade, ligando-se apenas indiretamente com o vetor axiológico liberdade religiosa. Sua função cinge-se a estabelecer os lindes da imunidade, sendo possível afirmar, portanto, sua posição externa ao contraponto fiscal materializado na garantia imunitória, da qual depende para chegar até o núcleo da liberdade religiosa.

Nesse sentido, a imunidade tributária garantida no inciso VI guardaria relação de dependência com a liberdade religiosa, enquanto a regulamentação da imunidade aposta no parágrafo 4º dependeria primeiramente da imunidade. Tomando por referencial a liberdade religiosa, e empregando a terminologia utilizada pelo constituinte na temática das imunidades, é como se a imunidade dos templos estivesse “vinculada” à liberdade religiosa, ao passo que os limites do parágrafo 4º estariam apenas “relacionados” ao referido direito fundamental.⁷

Supondo-se graficamente representado, é como se houvesse um núcleo representativo da liberdade de crença e culto, do qual se irradia, num primeiro plano, a imunidade dos templos e, somente num segundo plano, a norma do parágrafo 4º, que serviria como delimitador do raio da imunidade. Nessa representação, ficam visíveis as relações de dependência entre as normas.

Nessa perspectiva, é possível perceber as relações de dependência entre as normas estudadas. A imunidade tem sua existência condicionada à preexistência da garantia de liberdade religiosa, sem a qual esvazia-se por completo sua razão de ser. Já a regulamentação do parágrafo 4º tem sua existência condicionada primeiramente à

⁶ Artigo 18º da Declaração Universal dos Direitos do Homem: Toda a pessoa tem direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; este direito implica a liberdade de mudar de religião ou de convicção, assim como a liberdade de manifestar a religião ou convicção, sozinho ou em comum, tanto em público como em privado, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pelos ritos.

⁷ Na Constituição Federal de 88, a imunidade dos templos e das entidades da alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150, nos termos do parágrafo 4º, são restritos ao patrimônio, renda e serviços *relacionados* às finalidades essenciais das entidades; ao passo que a delimitação da imunidade recíproca das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, nos termos do parágrafo 2º do mesmo artigo, é extensiva ao patrimônio, à renda e aos serviços, *vinculados* a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (grifo nosso).

imunidade e, somente depois, à liberdade religiosa, embora seja esta, e não aquela, sua razão maior de ser.

Isso implica dizer que, no contexto constitucional brasileiro, a existência de uma norma de imunidade pressupõe a garantia liberdade religiosa. A imunidade religiosa como instrumento de proteção à liberdade religiosa deixa de existir no momento em que deixa de existir a própria liberdade religiosa. Se o Estado não garante a liberdade religiosa, não tem motivos para protegê-la mediante a desoneração de suas manifestações.

É evidente que, se a imunidade religiosa não configura instrumento de proteção à liberdade religiosa, a prerrogativa poderá existir independentemente de estar assegurada a liberdade de crença e culto. Nesse caso, a imunidade existirá como forma de o Estado conferir um benefício fiscal à religião por ele escolhida, instrumentalizando, portanto, outro desígnio do legislador, diverso de proteger, pela via tributária, o livre exercício do credo e do culto.

Nessa situação específica, é possível pensar em imunidade religiosa com aptidão para existir independentemente de estar assegurada a liberdade religiosa. Mas, a imunidade religiosa pensada pelo constituinte originário brasileiro como instrumento de proteção à liberdade religiosa pressupõe que esse direito fundamental esteja consagrado.

E ainda no que tange à imunidade religiosa, vale pontuar que sua existência pressupõe sua positivação. Na qualidade de imunidade política, a imunidade dos templos pressupõe previsão constitucional, ao contrário das ontológicas, as quais, em tese, prescindiriam de disposição expressa, visto que passíveis de serem ontologicamente extraíveis de outros princípios constitucionais, a exemplo da imunidade recíproca condição inerente ao pacto federativo.

A imunidade tributária não é intrínseca à liberdade religiosa, não configura desdobramento lógico da garantia de professar livremente seu credo através de manifestações como o culto. Assim, complementando a terminologia empregada por Torres (2006, p. 250), é possível afirmar a imunidade dos templos como contraponto fiscal político da liberdade religiosa, haja vista sua dependência de positivação.

No que tange à imunidade, portanto, fica evidenciada a necessidade de sua positivação, materializada na alínea “b” do inciso VI. Sem a norma consagrada neste dispositivo, e sem a liberdade religiosa, a prerrogativa imunitória deixa de existir.

Por sua vez, para o parágrafo 4º deixar de existir, basta que a imunidade dos templos deixe de existir, ou seja, bastaria a revogação do inciso VI, alínea “b”. O fenecimento da liberdade religiosa também é hábil a esvaziar o parágrafo 4º, mas, para

que este deixe de existir não é requerida medida tão drástica, sendo suficiente a exclusão da imunidade.

E, ainda na relação entre inciso VI e parágrafo 4º, embora os limites do parágrafo 4º não existam sem a imunidade do inciso VI, a imunidade do inciso VI tem plena possibilidade de existir sem a regulamentação do parágrafo 4º. Com ou sem estipulação de limites no parágrafo 4º, a imunidade dos templos tem plena aptidão para produzir efeitos, ainda que esses efeitos não sejam demarcados pelas balizas do parágrafo 4º. O máximo que pode acontecer, quando restrita à redação do inciso VI, alínea “b”, é a desoneração estender-se a todos os impostos indistintamente. Por outro lado, conforme já asseverado, inexistindo a previsão do inciso VI, alínea “b”, a imunidade religiosa também deixa de existir.

Diante de todo o exposto, em síntese, visualiza-se uma cadeia de dependência entre as normas que compõem a normativa imunitória. No plano do ordenamento brasileiro, a imunidade religiosa dependeria somente do núcleo liberdade religiosa, prescindindo da regulamentação do parágrafo 4º. Este, por sua vez, dependeria tanto da norma que assegura a liberdade religiosa, quanto daquela que garante a imunidade dos templos, mas, ressaltando que bastaria a revogação da imunidade para que perca sua razão de existir.

Reafirmam-se essas premissas a fim de trazer à baila possível argumentação contrária à tese que respaldam. Em sentido contrário, é possível rechaçar a tese mencionada, afirmando-se que o parágrafo 4º estaria diretamente vinculado à liberdade religiosa. Razão para tanto seria o fato de sua previsão operar na demarcação do campo desoneratório, isto é, seria o parágrafo 4º o responsável por delimitar o alcance da imunidade, sendo dela, portanto, parte.⁸

⁸ Semelhante à teoria adotada por vários tributaristas, a exemplo de Hugo de Britto Machado (2009, p. 284), a fim de explicar as imunidades, o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição estaria, em tese, diretamente ligado à liberdade religiosa, da mesma forma que a própria imunidade, pelo fato de serem dele extraídos os lindes da imunidade religiosa. A ligação direta com a liberdade religiosa, sem o intermédio da imunidade, dar-se-ia por força dessa participação no desenho da própria imunidade, configurando um todo indissociável. Nos termos da teoria citada, a imunidade configura uma limitação da competência tributária, sendo concomitantes a consagração da competência positiva, que confere aptidão à instituição de tributo, e da competência negativa, que ressalva determinados sujeitos, fatos ou bens. Da combinação de ambas resultaria o desenho da competência.

Empregando argumento semelhante, seria, *a priori*, possível refutar a tese de que a regulamentação do parágrafo 4º não se refere diretamente à liberdade religiosa. O dispositivo referir-se-ia, sim, na medida em que, sob essas premissas, seria inseparável da própria imunidade. No entanto, ao longo do texto prova-se a inverdade do afirmado.

Nesse todo indissociável, composto pelas normas do inciso VI, alínea “b”, e do parágrafo 4º, não haveria espaço para afirmar os distanciamentos diversos tomados por cada uma delas. Formando um corpo único, em princípio, comporiam a normativa imunitória, que restaria ligada, em sua integralidade, diretamente à liberdade religiosa.

Contudo, pensadas as normas a partir do encadeamento acima exposto, esclarecendo que o inciso VI, alínea “b”, pressupõe a existência da liberdade religiosa, e que o parágrafo 4º pressupõe não apenas a liberdade religiosa, mas também a imunidade, é possível concluir que tal afirmação não se sustenta. É verdade que os parâmetros traçados pelo parágrafo 4º determinam os lindes da imunidade, mas é fato também que o dispositivo não confere existência à prerrogativa. A desoneração dos templos não depende da regulamentação do parágrafo 4º para restar assegurada, do que não se pode dizer que compreendem um todo indissociável, fato que militaria pela presunção de que o parágrafo 4º também estaria diretamente ligado à liberdade religiosa e que, portanto, não se sustenta.

Consoante apontado anteriormente, a imunidade religiosa tem aptidão para existir sem a regulamentação do parágrafo 4º, aconteceria apenas de ela abranger todos os impostos sem restrições. A imunidade tem por fundamento legislativo o inciso VI, alínea “b”, e por fundamento axiológico a liberdade religiosa, dispensando os lindes do parágrafo 4º para existir, restando refutada a tese de que comporiam uma normativa única de termos inseparáveis e necessariamente vinculada como um todo à liberdade religiosa.

Toda essa estruturação de ideias que introduz o presente item e que se presta à apresentação do panorama geral sobre a norma contida no parágrafo 4º tem por objetivo desconstruir as principais premissas que pautam a interpretação deste dispositivo e demonstrar a existência de margem para exegeses diversas da atualmente consolidada. Essas ponderações são postas com precedência porque nelas se encontram o respaldo para o posicionamento a ser defendido no presente item.

A problemática central acerca da interpretação da imunidade dos templos na atualidade diz sobre a impossibilidade de cogitar-se qualquer exegese que limite a prerrogativa, sob o argumento de que estaria automaticamente restringindo a liberdade religiosa. E vários são os entendimentos da doutrina e da jurisprudência que partem dessa premissa, que se mostra simplista e equivocada.

O primeiro ponto a ser considerado compreende o início de toda a argumentação há pouco apresentada: é indispensável segmentar a normativa imunitória de modo a separar a imunidade assegurada no inciso VI e seus parâmetros objetivos apostos no

parágrafo 4º. Estabelecido esse pressuposto, e levando em conta o substrato teórico apresentado, é de se questionar: qual o grau de influência destas normas na liberdade religiosa? Qual peso cada uma delas tem na proteção ao livre exercício do direito de culto e de crença?

Evidente que é impossível mensurar em termos concretos o impacto que cada norma pode produzir no exercício da liberdade religiosa. Todavia, às conclusões que se intenta extrair é suficiente um comparativo entre o inciso VI, alínea “b”, e o parágrafo 4º para sistematizar as exegeses aplicáveis a cada um.

O inciso VI, alínea “b”, tem por núcleos semânticos os vocábulos “templo” e “culto”, analisados no Capítulo I. Assegurando a garantia da imunidade aos templos, o dispositivo tem destacado seu caráter subjetivo e abstrato, vinculando-se diretamente à liberdade religiosa, tal qual já assinalado.

A seu turno, o parágrafo 4º limita-se a impor parâmetros objetivos à imunidade, não sendo indispensável à existência da prerrogativa. Assume feições objetivas e concretas, restringindo-se a relacionar-se à liberdade religiosa, haja vista seu vínculo direto ser com a imunidade.

Retomadas essas características, fica perceptível a maior aptidão do inciso VI, alínea “b”, para interferência no livre exercício de culto e crença, quando comparado ao parágrafo 4º. Revogar o parágrafo 4º produziria, no máximo, uma imunidade amplíssima, beneficiando todos os impostos indistintamente, ao passo que revogar o inciso VI, alínea “b”, implicaria no permissivo à tributação de qualquer manifestação de riqueza da entidade religiosa. Nestes termos fica manifesto o maior poder de influência da norma do inciso VI, alínea “b”, em comparação ao parágrafo 4º.

É nessa diferença de impacto sobre a liberdade religiosa, proveniente de todos esses aspectos analisados, que resta autorizado que se confirmem interpretações pautadas em métodos, elementos e princípios de interpretação constitucional diferentes para cada uma das normas em questão. É nesse maior ou menor grau de proximidade com seu vetor axiológico ‘liberdade religiosa’ que se legitimam exegeses aparentemente opostas ao inciso VI e ao parágrafo 4º.

Dada sua influência sobre a liberdade de crença e culto, o inciso VI, alínea “b”, demanda interpretação ampliativa, de modo a oferecer máxima proteção a este direito fundamental. A teleologia da norma que assegura a imunidade é garantir essa máxima proteção ao livre exercício de crença e de culto.

Por essa razão a tese encampada no Capítulo I: o templo entendido na sua acepção mais lata, como entidade religiosa, e o culto como qualquer manifestação de religiosidade voltada à adoração de um ser superior, inadmitida qualquer interferência estatal a propor requisitos para seu reconhecimento como tal. Pela subjetividade que carregam e representam, demandam métodos, elementos interpretativos e princípios de interpretação constitucional que resultem em uma interpretação ampla.

No que tange ao parágrafo 4º, a preocupação em conferir máxima efetividade à liberdade religiosa soa impactar neste dispositivo invalidando a restrição que veicula. Sua teleologia é estabelecer os limites da imunidade dos templos, ou seja, sua função é restringir a imunidade dos templos de modo a positivar os contornos pensados pelo constituinte originário, restringindo a benesse a expedientes que possam prejudicar o livre exercício do direito de crença e de culto.

Essa razão por si já denota a falta de fundamento em vincular a interpretação do parágrafo 4º a um resultado necessariamente ampliativo, com vistas a abarcar o maior leque de manifestações de riqueza possíveis. Se é verdade o fato de que a norma prever uma restrição não leva necessariamente a uma exegese restritiva, também verdade é que o fato de guardar relação com a liberdade religiosa não a faz demandar um resultado necessariamente ampliativo.

É na inaptidão do parágrafo 4º em, por si só, restringir a liberdade religiosa que se abre espaço para interpretações cujos resultados não precisam ser ampliativos, como ocorre com o inciso VI, por conta das consequências que essa escolha gera. Essa incapacidade permite que o parágrafo 4º seja objeto de métodos, elementos interpretativos e princípios de interpretação constitucional que resultem em interpretação restritiva, já que essa exegese dirá sobre os limites da imunidade apenas, não interferindo diretamente sobre a liberdade religiosa.

O parágrafo 4º, conforme exhaustivamente pontuado, limita-se a estipular parâmetros de ordem objetiva à imunidade, não exercendo influência sobre a subjetividade do conceito de religião. Nesse sentido, haja vista a inaptidão para interferir na liberdade religiosa, resta afastada a necessidade de interpretação ampliativa com vistas a resguardar esse direito fundamental.

Além disso, vale pontuar que tal permissivo à interpretação restritiva deriva também da natureza política da imunidade dos templos. A imunidade religiosa configura uma opção do constituinte, não sendo desdobramento ontológico da liberdade religiosa,

do que se conclui autorizada uma margem mínima de atuação ao Estado para que possa definir seus limites.

Contextualizadas essas questões, fica evidente a possibilidade de interpretações que produzam resultados em diferentes sentidos no âmbito dos dispositivos que compõem a normativa imunitória. Embora atuem em conjunto para proteger o livre exercício da crença e do culto, o inciso VI, alínea “b”, e o parágrafo 4º são dispositivos que apresentam peculiaridades, as quais não somente autorizam, como demandam interpretações com resultados diversos.

Definidas essas premissas, abre-se espaço para a análise do parágrafo 4º a partir das releituras que se pretende propor. A estruturação dessa argumentação inicial permite o desenvolvimento do raciocínio a ser exposto, pautado, em síntese, no permissivo à utilização de vetores interpretativos que resultem em uma exegese mais restritiva, quando comparada com a atualmente consolidada no Supremo Tribunal Federal, e à necessidade de observância a requisitos implícitos na Constituição, aptos a adequar a aplicação do parágrafo 4º ao texto constitucional em sua integralidade e à *ratio essendi* da normativa imunitória.

Partindo desses parâmetros, o primeiro ponto a ser examinado diz respeito ao conceito de finalidades essenciais contido no parágrafo 4º. De plano, cumpre salientar que, não obstante a relevância na definição do conceito de finalidades essenciais, ainda assim o tema mais abordado atinente ao parágrafo 4º é o exame dos critérios que identificam a existência de relação entre as finalidades essenciais e o patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas.

É possível assinalar que o assunto das finalidades essenciais é tratado apenas de forma pontual pela doutrina e pela jurisprudência, sendo mais raras as manifestações sobre o tema quando comparadas com as que objetivam reconhecer sua relação com as manifestações de riqueza potencialmente imunizáveis. Dessa forma, cumpre pontuar que acabam sendo menos frequentes também as polêmicas sobre o tema.

Alcançar quais são as finalidades essenciais de uma entidade religiosa diz sobre o próprio conceito de religião, bem como sobre a razão de ser de suas manifestações individualmente consideradas. As finalidades essenciais são os objetivos precípuos perseguidos pela religião e pela entidade que a representa.

O objetivo das religiões é promover a conexão do homem com a divindade. Assim, as finalidades essenciais da entidade religiosa compreendem as atividades

desenvolvidas em seu âmbito e que visam estabelecer uma ligação com Deus, seja através de manifestações litúrgicas ou de ensinamento.

À semelhança da opção manifestada pelo constituinte em relação aos conceitos de templo e culto, no que tange à sua definição, o tratamento conferido às finalidades essenciais foi proposto de forma lacônica. Tal qual o inciso VI, alínea “b”, o parágrafo 4º limita-se a mencionar o conceito sob o qual estrutura sua norma, sem tecer maiores explicações, agravado pelo fato de consagrarem normas de eficácia plena, sem remissão à possível legislação infraconstitucional a conferir-lhe regulamentação.

Diante da ausência de parâmetros na legislação nacional, Torres (2005, p. 254) vale-se de conceitos da legislação alemã para identificar as finalidades essenciais do parágrafo 4º:

Finalidades essenciais dos templos 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 Código Tributário da Alemanha, de 1977, prevê: “constituem fins religiosos especialmente a construção 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 auxiliares eclesiásticos, a instituição de fundos para o amparo à velhice e invalidez em favor dessas pessoas e de seguro social para as respectivas viúvas e órfãos”.

Carrazza (2015, p. 31), por sua vez, estabelece:

E quais são as “*finalidades essenciais*” do culto? A nosso sentir, as que se referem à prática dos atos litúrgicos, à divulgação das crenças da Igreja, (proselitismo religioso), à orientação espiritual dos fiéis, à formação dos ministros da entidade religiosa e ao exercício de atividade filantrópicas e de assistência social, que põem em ação os ensinamentos doutrinários da confissão religiosa.

As definições apontadas pela doutrina convergem para um núcleo comum de atividades voltadas à exteriorização da fé professada pela confissão religiosa. Basicamente, as acepções postas pelos autores identificam como finalidades essenciais as manifestações, ritualísticas ou de ensinamento, que visam à difusão da crença.

Não obstante tais constatações, é possível aprofundar ainda mais no tema, especificamente no que tange às informações extraíveis dos vocábulos que compõem a expressão finalidades essenciais. Ao fazer menção a finalidades “essenciais”, o parágrafo 4º pode conduzir ao questionamento acerca da existência de finalidades diversas das essenciais, podendo convencionar-se denominá-las “ordinárias”, visto que contrapostas às essenciais.

Considerada essa hipótese, em tese, dado que a imunidade abrange somente manifestações de riqueza relacionadas às finalidades essenciais, o patrimônio, a renda e

os serviços que estivessem relacionados exclusivamente às finalidades ordinárias não seriam objeto de desoneração. Mas, a pergunta que permanece é: quais outras finalidades poderiam ser perseguidas pelas entidades que não as essenciais?

Ao analisar a normativa imunitória, principalmente à luz do contexto das religiões brasileiras atuais, cogitou-se, inicialmente, residir nessa diferenciação entre as finalidades passíveis de serem perseguidas templos o espaço para o abuso da imunidade perpetrado por algumas seitas. Em tese, diante de uma interpretação equivocada da norma, estar-se-ia extrapolando as finalidades essenciais, acobertando com a benesse finalidades ordinárias, em violação à previsão do parágrafo 4º.

Nesse ponto em que as finalidades essenciais são deixadas de lado, entrariam em cena finalidades ordinárias, dissociadas dos propósitos transcendentais, e cuja imunização desvirtuaria a *ratio essendi* da imunidade e o intuito do constituinte originário. Nesse ponto exato, a princípio, cogitou-se que estaria a ruptura da legitimidade da fruição da imunidade. A desoneração seria, portanto, ilegítima na medida em que se prestaria a beneficiar finalidades que não as essenciais, mas passíveis de perseguição pelas entidades religiosas.

Sob esse raciocínio, o exemplo conjecturado para ilustrar uma finalidade ordinária passível de perseguição pela entidade religiosa foi a exploração de atividade econômica. À primeira vista, sob uma análise perfunctória, teria sido encontrado um exemplo de finalidade ordinária, portanto não essencial.

Contudo, ao prever manifestações de riqueza a exemplo da geração de renda e da prestação de serviços, o parágrafo 4º, por si só, refuta a hipótese aventada. O dispositivo é manifesto em permitir o desenvolvimento de atividades aptas a gerar dividendos às entidades, inclusive resguardando-as da tributação.

A exclusão da atividade econômica como hipótese de finalidade ordinária, em verdade, sinaliza a impossibilidade de perseguição de finalidades diversas das essenciais pelos templos. Isso porque o parâmetro para uma finalidade ser considerada essencial é a função que a entidade religiosa desempenha de conectar o homem à divindade e, fora desse *munus*, o templo, em verdade, deixa de ser templo.

No âmbito de atuação da entidade religiosa, todos os esforços devem convergir para a busca da ligação com um ser supremo, ou seja, à realização de suas finalidades. Nesse sentido, fica evidente que a figura da entidade religiosa não comporta a perseguição de finalidades diversas das essenciais, sob pena de descaracterizar-se como templo no sentido constitucional e, conseqüentemente, como sujeito imunizado.

Afastada a tese das finalidades ordinárias e considerando que a entidade religiosa fica vinculada à persecução exclusiva de suas finalidades essenciais, permanece uma dúvida: se a Constituição não traz palavras inúteis, por que motivo o constituinte originário empregaria o adjetivo “essencial” para qualificar as finalidades das entidades religiosas? Qual seria a razão de ser dessa distinção?

O ponto de partida para compreensão do propósito do constituinte originário está nos demais entes cuja imunidade é regulamentada pelo parágrafo 4º. O dispositivo estabelece limites não apenas à imunidade dos templos, mas também às entidades elencadas na alínea “c” do inciso VI do artigo 150, nos seguintes termos:

Art. 150 CF 88 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI instituir impostos sobre:

(...)

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; (*Grifo nosso*)

(...)

§ 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.

Ao assegurar a imunidade das instituições da alínea “c”, o constituinte faz menção expressa à finalidade lucrativa. As pessoas jurídicas beneficiadas pela alínea “c” tem o usufruto da imunidade condicionado à inexistência de finalidade lucrativa, previsão não explícita aos templos.

Desta forma, da análise sistemática das imunidades conferidas pela Constituição, é possível atentar-se para a existência de duas espécies de finalidades: as lucrativas e as essenciais. Nos termos do texto constitucional, seriam essas as duas finalidades passíveis de serem perseguidas por pessoas que não as naturais.

O Código Civil define quais são as pessoas jurídicas de direito privado em seu artigo 44, estabelecendo, nos artigos subsequentes, suas principais características. No que tange às finalidades passíveis de persecução pelas pessoas jurídicas, o Código veda às associações os fins econômicos, e às fundações permite apenas fins religiosos, morais ou de assistência – gêneros que englobam as espécies dispostas nos incisos do parágrafo único do artigo 62.

Em relação às organizações religiosas, o diploma limita-se a estipular que são livres sua criação, organização, estruturação interna e seu funcionamento, vedando ao poder público negar-lhes o reconhecimento ou o registro dos atos constitutivos necessários ao seu funcionamento.⁹

No quadro desse breve resumo, pode-se perceber a divisão estabelecida pelo Diploma Civil entre finalidades econômicas e não econômicas, para manter-se a terminologia empregada pelo legislador ordinário. Traçando um paralelo com a nomenclatura utilizada pelo constituinte, equivaleriam, respectivamente, às finalidades lucrativas e não lucrativas. Nestes termos, haveria, de um lado, os fins lucrativos e, de outro, os altruísticos, representados pelas finalidades educacionais, morais, e demais presentes nos incisos do parágrafo único do artigo 62.

Os fins lucrativos configurariam um movimento centrífugo dos recursos angariados pela pessoa jurídica, haja vista estarem destinados à distribuição entre dirigentes e acionistas. Por sua vez, os fins altruísticos emprenderiam um movimento centrípeto dos recursos, convergindo ao centro da pessoa jurídica, destinando-se a permanecerem na entidade na continuidade de suas finalidades essenciais.

Esclarecidos estes pontos, fica evidente o propósito do qualificativo essenciais, não havendo que se falar em palavras inúteis no parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição. O adjetivo “essenciais” é empregado para contrapor as finalidades perseguidas pelas entidades religiosas às finalidades lucrativas, expressamente vedadas aos sujeitos da alínea “c”.

Nesse sentido, os fins lucrativos consignam o que as finalidades essenciais dos templos não podem ser, assinalando conceitos que não comportam justaposição. No

⁹ Artigo 44 Código Civil: São pessoas jurídicas de direito privado: I – as associações; II – as sociedades; III – as fundações; IV – as organizações religiosas; V – os partidos políticos; VI – as empresas individuais de responsabilidade limitada. § 1º. São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

Artigo 53 Código Civil: Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Art. 62 Código Civil: Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de: I – assistência social; II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III – educação; IV – saúde; V – segurança alimentar e nutricional; VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; IX – atividades religiosas; e X – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

qualificativo “essenciais”, o constituinte implicitamente registra a incompatibilidade entre os objetivos precípuos das entidades religiosas e o ânimo de lucro.

A religião existe com o propósito de ligar o homem à divindade, atuando a entidade religiosa como intermediária desse *munus* através das atividades que desenvolve. A razão de ser da religião é função diametralmente oposta à promoção de enriquecimento de pessoas, ao aumento de patrimônio, principalmente de seus líderes. E dos conceitos propostos pelos autores acima citados é manifesta sua incompatibilidade com a finalidade lucrativa.

Dada a incompatibilidade que o conceito de religião traz em si em relação à finalidade lucrativa, entendeu o constituinte desnecessária menção expressa a tal vedação na alínea “b” da forma como aposta na alínea “c”. No propósito da religião de conectar o homem à divindade concretiza-se concepção que segue caminho oposto à busca do lucro.

Concluído, portanto, que as finalidades essenciais dos templos contrapõem-se às finalidades lucrativas, vale pontuar algumas considerações. A atuação do Estado na identificação das finalidades essenciais das entidades religiosas deve ter como único propósito a delimitação dos contornos da desoneração. Para tanto, dispõe dos parâmetros da proibição aos fins lucrativos e da moldura do conceito de religião.

O parágrafo 4º, ao estipular limites objetivos à imunidade dos templos, conferiu ao Estado, mesmo que implicitamente, o *munus* de identificar as finalidades essenciais para o reconhecimento da intributabilidade. E, ao dever de aplicar a norma para demarcação da desoneração, há o poder correspondente de apontar as finalidades essenciais postas como parâmetro de seu campo de atuação. Nestes termos, o Estado estará aplicando a norma, nos limites da autorização que a Constituição lhe confere e dos critérios por ela fornecidos.

Extrapoladas essas balizas, haverá interferência ilegítima do poder público sobre as religiões. A atuação do Estado na identificação das finalidades essenciais dos templos com o fito de estipular critérios para o seu reconhecimento como entidade religiosa restringe a liberdade de crença e de culto e viola a autonomia conferida a esses entes no artigo 44 do Código Civil.

Se o contorno de atuação válida do Estado encontra-se na identificação das finalidades essenciais com o objetivo de verificar a extensão da desoneração, em verdade, não é necessário que sejam detalhadas as possíveis finalidades, sendo suficiente que se estabeleçam quais não podem ser consideradas como essenciais. Na aplicação da norma do parágrafo 4º, portanto, o Estado é instado apenas a “dizer o que não é” a finalidade

essencial do templo, dispensada a necessidade de “dizer o que é” e os riscos de restrição à liberdade religiosa que traz.

Estas considerações tornam ainda mais nítida uma das mais relevantes balizas da imunidade religiosa aposta no parágrafo 4º: a inexistência de finalidade lucrativa nas atividades desenvolvidas pelo templo. Dada sua incompatibilidade com a busca pela ligação com um ser supremo, fica vedado às entidades religiosas a persecução de finalidades lucrativas.

O requisito da inexistência de fins lucrativos torna-se manifesto na análise sistemática das imunidades, contudo, ao ser observado a partir das manifestações de riqueza elencadas no parágrafo 4º, quais sejam patrimônio, renda e serviços, tornam-se inevitáveis algumas indagações. A aquisição de patrimônio, a geração de renda e a prestação de serviços são conceitos ligados à ideia de atividade econômica, a qual, por sua vez, tem por fim precípua a obtenção de lucro.

Questiona-se, assim, se da incompatibilidade entre as finalidades essenciais dos templos e as finalidades lucrativas necessariamente decorreria a incompatibilidade com a exploração de atividades econômicas. Essa indagação é ponto de partida para o exame de um dos critérios elencados no parágrafo 4º para fruição da imunidade dos templos que é a ausência de finalidade lucrativa.

Sob uma análise perfunctória, considerada a natureza transcendental dos fins almejados pelas entidades religiosas, seria presumível a incompatibilidade entre as atividades desenvolvidas em seu âmbito e quaisquer atividades aptas à geração de recursos financeiros. Pensar nas finalidades essenciais dos templos como a difusão da crença no intuito de unir o homem a um ser supremo conduz, à primeira vista, à incompatibilidade com o desenvolvimento de atividades de cunho econômico.

Todavia, ao organizar os conceitos atinentes ao tema, buscando responder ao questionamento proposto acima, visualizam-se campos de intributabilidade não tão evidentes. O aprofundamento do estudo passa pelas definições de atividade econômica, lucro e fins lucrativos.

Para a presente dissertação, optou-se pela utilização da expressão “atividades econômicas”, em detrimento de outras terminologias como atividades mercantis ou atividades empresariais. Duas razões motivaram a escolha: o emprego da primeira nomenclatura pelo constituinte na regulamentação do sistema tributário e da ordem econômica e sua aptidão em representar qualquer espécie de atividade apta a gerar de superavit financeiro.

A expressão “atividades econômicas” é a terminologia empregada pelo constituinte em oito dispositivos da Carta Maior para indicar atividades capazes de gerar dividendos financeiros. O objeto do presente estudo é normatizado quase que exclusivamente na Constituição – limitando-se o Código Tributário Nacional a repetir os dispositivos consagrados nela consagrados – fato que, por si só, já seria suficiente para justificar a escolha pela terminologia consignada no texto magno.

A nomenclatura é utilizada nos capítulos dedicados ao sistema tributário e à ordem econômica, duas searas de suma importância ao presente estudo. A primeira porque contém o artigo 150, no qual se encontra prevista a imunidade religiosa, e a segunda porque traz a normativa que assegura a livre concorrência, requisito implícito na Constituição, mas de observância obrigatória pelos templos, e que será abordado na sequência.

Merece destaque, nesse contexto, o parágrafo 3º do artigo 150. Ao trazer ressalva à imunidade recíproca, consignando a tributação sobre as pessoas jurídicas de direito público quando da exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos de direito privado, o dispositivo apresenta exceção semelhante à que se entende aplicável aos templos, servindo, assim, de parâmetro interpretativo ao parágrafo 4º. Nesse sentido, fica sinalizado o termo “atividades econômicas”, por mais um viés, como a melhor escolha para este estudo.

No que tange à segunda justificativa, é possível argumentar que a atecnia da expressão pode deixar a desejar, haja vista o caráter técnico do presente trabalho. Contudo, é necessário pontuar, desde já, que objeto abordado nesta dissertação é fenômeno para o qual o Direito não tem oferecido respostas satisfatórias, sinalizando que a busca de soluções na moldura estrita da técnica pode vir a configurar um limitador ao desenvolvimento do tema.

O viés econômico atualmente observado nas religiões brasileiras é fenômeno que transcende a técnica do Direito, demandando, portanto, um exame para além de conceitos jurídicos. Nesse sentido, justifica-se a opção por tomar as atividades das entidades religiosas passíveis de lhe reverterem em renda a partir de um conceito menos técnico do

ponto de vista jurídico, porém mais amplo no espectro de atividades possíveis de serem nele abarcadas.¹⁰

Conforme pontuado, a legislação brasileira não traz uma definição para a expressão “atividades econômicas”. A Constituição utiliza o termo para indicar quaisquer atividades desenvolvidas na busca de resultados financeiros positivos.

O Código Civil, em seu artigo 966, dispõe que é empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesse contexto, a atividade econômica é apresentada como gênero, do qual é espécie a atividade empresária, quando presentes as condições apostas no artigo.

¹⁰ O Código Comercial Brasileiro de 1850 foi fundamentado na Teoria dos Atos de Comércio, teoria de origem francesa focada, como a nomenclatura já sugere, nos atos de comércio. As atividades desenvolvidas com vistas à obtenção de lucro eram visualizadas a partir do ponto de vista objetivo, ou seja, se o ato praticado pelo comerciante enquadrava-se no conceito de ato de comércio. Era considerado comerciante ou sociedade comercial aqueles que praticavam os atos de comércio elencados no Regulamento 737/1850. A atividade comercial caracterizava-se pela presença dos seguintes elementos: habitualidade, finalidade lucrativa e a prática do ato de comércio.

O Código Civil de 2002 revogou a parte do Código Comercial que tratava do comércio em geral, passando a adotar a Teoria da Empresa para regulamentar as atividades econômicas. Nesse contexto, as atividades voltadas à obtenção do lucro passaram a ser vislumbradas do ponto de vista subjetivo, ou seja, a partir do sujeito que as desempenha, o empresário ou sociedade empresária.

No seu artigo 966, o Código Civil prevê que “*considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou serviços*”. Do conceito estipulado, é possível extrair os seguintes elementos: a habitualidade, que se consigna no “profissionalmente”, a atividade econômica organizada, que pode englobar tanto produção quanto circulação de bens ou serviços. Além disso, vale citar que o legislador optou por limitar o conceito de atividades empresariais, excluindo as profissões de natureza intelectual, científica, literária ou artística.

Desta breve síntese, fica evidente que o fenômeno da mercantilização das religiões ultrapassa os conceitos estipulados na legislação brasileira que trata das atividades empresariais. As atividades desempenhadas pelas entidades religiosas que extrapolam a proteção oferecida pelo constituinte mediante a imunidade não são passíveis de serem enquadradas no conceito de atividade empresarial, tal qual posto no Diploma Civil, visto que, ao menos em tese, não têm como fim a produção ou circulação de bens. A questão não é encaixar a entidade religiosa na figura do empresário, tal qual definida na legislação vigente, mas examiná-la nas características que vem apresentando na prática.

É insita às relações econômicas sua mutabilidade, trazendo com elas institutos que nascem e, à medida que se consolidam no contexto fático, vão sendo regulamentados. Nesse sentido, a insuficiência mostrada pela legislação brasileira diante do panorama atual das religiões brasileiras é fato que motiva o presente trabalho. Ao atrelar as reflexões propostas exclusivamente a conceitos e institutos positivados e respaldados em requisitos de ordem técnica, incorre-se num limitador capaz de engessar o tema no ponto em que hoje se encontra.

Por força da relação com o terminologia “mercantilização”, inicialmente, pensou-se em “atividades mercantis”, escolha afastada em razão da etimologia do vocábulo ceder maior ênfase ao comércio. Posteriormente, cogitou-se “atividades empresariais”, opção rechaçada por conta de seu caráter técnico no atual Direito Empresarial brasileiro, e que demandaria o enquadramento das seitas nos requisitos apostos na legislação pertinente e que induziria ao limitador já citado.

Nesse contexto, concluiu-se que a expressão “atividades econômicas” apresenta maior aptidão para representar as atividades desenvolvidas no âmbito das religiões que lhes proporcionam ganhos financeiros. O emprego da nomenclatura na Constituição, bem como no Código Civil, em que é sinalizada como gênero do qual seria espécie a atividade empresarial, constituiu, então, fator determinante para a escolha.

Embora menos técnica, dado que as normas que a empregam apresentam natureza lacônica, limitando-se a mencionar a expressão, ainda assim mostrou-se a melhor opção, por conta de sua maior amplitude semântica a abarcar o fenômeno da mercantilização das religiões.

Segundo De Plácido e Silva (2002, p. 92), atividade econômica compreende a terminologia usada para “indicar que determinada soma de ações se processa num espaço limitado a atos ou fenômenos de ordem econômica. É assim a função do banqueiro, ou a que se firmar em matéria relativa à produção, circulação e consumo das riquezas”.

O elemento que caracteriza a atividade econômica, portanto, é a sua aptidão para gerar riqueza. Esse resultado positivo compreende, por sua vez, o lucro, expressão cujo conceito carrega natureza muito mais econômica do que jurídica, representando os valores auferidos mediante a venda de mercadoria ou prestação de serviços deduzidos os custos e despesas correspondentes.

De Plácido e Silva (2002, p. 504) define lucro no seguinte sentido:

Derivado do latim *lucrum* (ganho, proveito, vantagem), entende-se, de modo amplo, toda *vantagem* ou *utilidade*, que se possa ter ou tirar de uma coisa ou de um negócio. Nesta acepção, pois, o lucro é *proveito, ganho, interesse, resultado, benefício, vantagem ou utilidade*. (...) No sentido técnico do comércio, lucro restringe-se ao *resultado pecuniário*, obtido nos negócios. (...) Nesse sentido, pois, lucro significa a diferença entre o capital empregado e aquilo que ele produziu, dentro de certo tempo.

Sob a óptica das imunidades, Carrazza (2016, p. 91), em nota de rodapé, faz as seguintes ponderações:

O diploma normativo que define o lucro é a *Lei das Sociedades Anônimas* (Lei 6.404 de 15.12.1976, cujo art. 191 estabelece: “*Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190*”.

(...)

Deixando de lado detalhes, que não vêm para aqui, o fato é que da análise destes artigos ressaí nitidamente que o *lucro* é o *resultado positivo* experimentado pela pessoa jurídica, num dado período de apuração, abatidos os valores empregados para obtê-lo. O lucro enseja um acréscimo na capacidade econômica do contribuinte, ou, se preferirmos, revela disponibilidade de riqueza nova. E esta é fruto de um *resultado final*, que deve levar em conta não apenas as receitas da pessoa jurídica, mas as despesas necessárias à sua obtenção (custos, prejuízos, provisões, participações, etc.).

Exposta essa conceituação, cumpre diferenciar o lucro da finalidade lucrativa, salientando que a obtenção do lucro não é expediente exclusivo de pessoas jurídicas dotadas de finalidade lucrativa. O tema tem abordagem mais ampla do ponto de vista da imunidade concedida às entidades da alínea “c” do inciso VI, haja vista a exigência expressa de serem entidades sem fins lucrativos.

Desta perspectiva é o esclarecimento de Torres (1999, p. 263):

A interpretação de ausência de finalidade lucrativa não pode ser a literal, porque à entidade beneficiada não se proíbe que obtenha lucro – pois não pode sobreviver a que dê prejuízo permanentemente – senão que se veda o objetivo institucional do lucro e da concorrência com as empresas privadas no mercado.

O mesmo raciocínio aplica-se às entidades religiosas. Não obstante vedada a persecução de finalidade lucrativa, haja vista incompatibilidade com suas finalidades essenciais, ainda assim é permitida a obtenção do lucro.

Do ponto de vista prático, idêntico às instituições da alínea “c”, as organizações religiosas necessitam de recursos financeiros para manter suas atividades. Os templos apresentam despesas de funcionamento; os sacerdotes, no geral, dedicam-se exclusivamente à vida religiosa, exemplos que denotam a imprescindibilidade quanto ao desenvolvimento de atividades capazes de gerar recursos e garantir a continuidade de seus trabalhos.¹¹

O lucro representa, portanto, apenas o resultado financeiro positivo obtido pela pessoa jurídica, não sendo sua geração, mesmo que habitual, apta, por si só, a enquadrar sua beneficiária como entidade com fins lucrativos. A caracterização da finalidade lucrativa não se ampara, nesse sentido, unicamente na existência de eventual resultado financeiro positivo.

Apresentar finalidade lucrativa pressupõe o fim precípua de persecução do lucro, cujo destino seja a distribuição entre dirigentes, fundadores, sócios, acionistas ou administradores. Isto é, é necessário, segundo a terminologia empregada no Código Civil, que tenha fins econômicos, definidos por De Plácido e Silva (2002, p. 360) como:

Interesse de lucro ou resultados pecuniários. Aplica-se o vocábulo, notadamente às sociedades, explicando os objetivos ou o desejo de obtenção de proventos materiais. As sociedades comerciais são sempre de fins econômicos, enquanto as sociedades civis podem ter fins de filantropia.

A entidade dotada de finalidade lucrativa, portanto, foca seus esforços na persecução do lucro. Este constituirá seu fim precípua, valendo mencionar a necessidade de consignação expressa nesse sentido em seus atos constitutivos nos termos do artigo 46 do Código Civil.

A elucidação desses conceitos vai ao encontro da contraposição entre finalidades lucrativas e as finalidades essenciais anteriormente apresentada, reforçando-a por mais

¹¹ Das entidades imunizadas pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150, as que melhor ilustram a problemática relativa à obtenção de lucro *versus* vedação a finalidades lucrativas são as instituições de educação, em especial as universidades filantrópicas. A exemplo da Pontifícia Universidade Católica e das universidades catarinenses integradas ao Sistema ACAFE – Associação Catarinense das Fundações Educacionais, estas instituições de ensino possuem imunidade quanto a impostos reconhecida pela aplicação da alínea “c”, sendo a elas vedada a persecução de fins lucrativos. Contudo, dada sua natureza privada, desenvolvem seus trabalhos por intermédio das mensalidades cobradas de seus alunos, valores que, nos termos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, devem ser integralmente revertidos à consecução de seu objeto social, entre outros requisitos a serem observados. O exemplo destas instituições permite uma visualização nítida do caminho trilhado por seus recursos financeiros.

um argumento. Em sendo o fim principal da entidade religiosa promover a conexão do homem com o divino, tal característica é suficiente para incompatibilizar seus objetivos com fins lucrativos, entendidos estes como a busca por dividendos a fim de serem distribuídos entre seus líderes.

A questão primordial na vedação à finalidade lucrativa é o que Carrazza (2016, p. 89) denomina de “*animus distribuendi*”. A eventual obtenção de lucro proveniente da exploração de atividades econômicas não contradiz as finalidades essenciais dos templos. A problemática desdobrada desse cenário que colide com os objetivos religiosos diz respeito à repartição desses dividendos entre particulares, ou seja, ao ânimo de distribuição. Sobre o tema o autor pondera:

O que a Constituição Federal veda – tornamos a escrever – é a distribuição do *superávit* aos fundadores, dirigentes ou administradores. Noutros termos, não pode haver apropriação particular dos resultados positivos, ou, se preferirmos, *animus distribuendi*.

Esses constituem os pontos centrais do debate que surge da organização dos conceitos de atividade econômica, lucro e finalidade lucrativa no âmbito de atuação das entidades religiosas. Nesse sentido, Carrazza (2016, p. 56) resume a controvérsia representando o posicionamento da doutrina acerca do tema nos seguintes termos:

Anotamos que o ânimo de lucro caracteriza-se, não pela mera obtenção de rendas (qualquer que seja sua origem), mas pela sua obtenção com o fito de reparti-las. Dito de outro modo, mais técnico, o lucro objetivo (a obtenção de rendas) não alui a imunidade tributária em pauta; o que afasta é o lucro subjetivo (a distribuição de rendas entre os dirigentes da Igreja), que, este sim, tipifica o ânimo de lucro.

Então, sem ânimo de lucro, não é a Igreja que deixa de perseguir ou obter rendas (*lucro objetivo*), mas a que, no caso de obtê-las, longe de distribuí-las entre seus líderes ou membros (*lucro subjetivo*), destina-as à consecução de fins espirituais.

Das ponderações expostas, fica evidente que a incompatibilidade com as finalidades essenciais reside no ponto em que transmutada em finalidade lucrativa para permitir o enriquecimento indevido dos líderes espirituais das seitas. A finalidade lucrativa é constituída destes dois elementos: o lucro como fim precípua a ser perseguido conjugado ao *animus distribuendi*.

Nesse esclarecimento, há nitidez para compreender que a aptidão da atividade econômica para gerar recursos financeiros não constitui um vínculo inexorável com a finalidade lucrativa. A organização destes conceitos identifica o espaço existente para a atuação da entidade religiosa mediante atividades hábeis à produção de superavit, sem que haja desvirtuamento de suas finalidades.

A Constituição Federal não traz proibição expressa às entidades religiosas quanto à exploração de atividade econômica, diferentemente do que dispõe em relação ao Estado em situação idêntica. No artigo 173, a Carta Maior estabelece que ao Estado somente é autorizada a exploração direta de atividade econômica nos casos previstos em seu texto, ou quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou ao relevante interesse coletivo.

Nessa perspectiva, é permitido afirmar pela eloquência do silêncio do constituinte, visto que, se houvesse entendido pela incompatibilidade da atividade econômica em si também para os templos, teria consignado previsão semelhante.

Carrazza (2016, p. 44) corrobora com esse posicionamento nos seguintes termos:

Ora, a Constituição Federal – único documento normativo autorizado a tratar de imunidades tributárias – não impede que as Igrejas desenvolvam atividades econômicas, seja por meio de aluguel de bens, seja mediante prestação de serviços, seja, ainda, comercializando mercadorias. Neste último caso (atividade comercial), porém, as rendas somente estarão cobertas pela imunidade tributária em foco, se relacionadas com as *finalidades essenciais do templo de qualquer culto*.

Em verdade, é sobre atividades aptas a gerar receitas que o parágrafo 4º trata. O dispositivo apresenta manifestações de riqueza relacionadas com atividades econômicas, mas que, devido à relação que guardam com a finalidade essencial do templo, são imunizadas para que reste protegida a liberdade religiosa. Nestes termos, precisa a elucidação de Perez (2000, p. 75), já antecipando o requisito da obtenção a ser analisado a seguir:

A receita sempre vai ser um elemento integrante da imunidade, pois sem o pressuposto de uma receita, a norma que confere imunidade é desprovida de qualquer lógica. Se o legislador constitucional estabeleceu a imunidade dos templos de qualquer culto, por óbvio, esta imunidade refere-se a uma receita que o legislador constitucional já anteviu por ocasião da Assembleia Nacional Constituinte. O que realmente importa é a origem da receita obtida pela entidade.

A Igreja pode cobrar uma mensalidade simbólica pela promoção de um curso de batismo oferecido aos pais da criança a receber o sacramento. Pode ser remunerada pela celebração de um casamento, tendo em vista o espaço cedido e os préstimos do ministro que realizou a cerimônia. Pode arrecadar o dízimo e receber doações de seus fiéis, já que o templo, como qualquer outra entidade, apresenta suas despesas.

Estes exemplos ilustram os limites consignados no parágrafo 4º, que exonera os fatos geradores que se desdobrariam destas situações caso a imunidade não existisse. Como é possível perceber, a própria Constituição respalda a possibilidade de desempenho

de atividades econômicas pelas organizações religiosas, ressaltando-as da tributação quando relacionadas à finalidade de conectar o homem com o divino.

Diante dessa análise, fica evidente que o cerne da questão não é a exploração da atividade apta a reverter em receitas para a entidade e nem no lucro que esse superavit configura. O ponto de incompatibilidade, em verdade, está na relação com as finalidades essenciais.

A exclusão do campo de intributabilidade dá-se na ausência de relação com as finalidades essenciais dos templos, que se materializa na finalidade lucrativa marcada pelo *animus distribuendi*. A aptidão para gerar dividendo, como se pode perceber, é indiferente isoladamente considerada.

A atividade desempenhada pode ou não gerar lucro, a problemática, em verdade, diz, por ora, sobre o direcionamento desses valores, se orientados à consecução das finalidades essenciais da entidade, entendidas estas como a intermediação da ligação do homem com a divindade. A imunidade religiosa tem sua razão de ser na proteção que confere ao particular frente à interferência estatal sobre sua liberdade de crença e culto, logo, deve ser focada na desoneração de atividades que representem manifestação de religiosidade, vedado beneficiar receitas voltadas à apropriação particular.

A relação com as finalidades essenciais, conforme já pontuado, exclui, de plano, a relação com a finalidade lucrativa, pensada essa do ponto de vista do permissivo à distribuição. A atividade econômica pode não configurar a finalidade essencial propriamente dita, mas, quando preenchidos determinados requisitos, pode estar a ela relacionada, havendo, então, observância do parágrafo 4º. Todavia, o ânimo de lucro no sentido de dividendo a ser distribuído jamais comportará a relação que o dispositivo exige.

As finalidades essenciais contrapõem-se às finalidades lucrativas, estas proibidas expressamente às entidades da alínea “c”. A entidade religiosa existe para professar sua fé e seus valores pautados na crença em um ser transcendental, repulsando, nessa ideia, a distribuição de lucros. A apropriação particular de valores contraria seu propósito que lhe confere existência e razão de ser.

A entidade religiosa existe pela associação de pessoas reunidas pela fé em um ser transcendental, ou seja, pela coletividade que representa, unida por esse objetivo de adoração. Permitir que haja finalidade lucrativa, no sentido de distribuição de lucros a seus líderes, significa, indiretamente, transformar a religião num culto a seus dirigentes.

Direcionar recursos a seus líderes implica convertê-los na finalidade da entidade. Estes acabam substituindo o ser transcendental, deixando de representá-lo com o fito de espalhar a crença, passando a ocupar o seu lugar como objeto de adoração da seita. A religião passa a existir para que sejam angariados recursos a fim de serem revertidos a estas pessoas.

A imunidade religiosa tem por escopo assegurar que não haja interferência sobre a entidade no que tange à persecução de seus objetivos institucionais. A entidade não é agraciada com a imunidade para beneficiar fins alheios aos propósitos religiosos, por isso a vedação às finalidades lucrativas no sentido de distribuição de dividendos.

Da mesma forma que as entidades da alínea “c”, os templos existem para fins que transcendem o individual, tornando a finalidade lucrativa com eles incompatível, visto que essencialmente fulcrada numa concepção individualista. Diante da impossibilidade de imunizar o valor em si, foi imunizada a pessoa que o representa, instrumentaliza e o traz para o mundo concreto. Nesse sentido, permitir a distribuição de lucros equivale a desvirtuar o propósito da imunidade, utilizando-a para favorecer o individual em detrimento do caráter coletivo do valor que se busca proteger ou fomentar.

A entidade religiosa existe para si mesma, para a coletividade que ela representa, que é unida por um ideal comum de fé em um ser supremo, por isso toda a sua movimentação deve concentrar-se de fora pra dentro, configurando um movimento centrípeto quanto aos valores por ela angariados. Centrípeto no sentido de convergir ao centro para realização e propagação de seus fins transcendentais. Contrariamente, a distribuição de lucros configura movimento centrífugo, que direciona os valores angariados no seio da confissão religiosa para fora, prestando-se a enriquecer seus dirigentes e não a ampliar o alcance da crença.

Tais conclusões representam parte dos limites fixados no parágrafo 4º. Ao condicionar a imunidade à existência de relação com as finalidades essenciais da entidade religiosa, o dispositivo implícita e automaticamente veda que os recursos eventualmente angariados sejam destinados a fins diversos da busca por conectar o homem ao divino. Dessas considerações, extraem-se duas das balizas mais relevantes ao usufruto da imunidade: ausência de finalidade lucrativa e necessária reaplicação dos valores nas finalidades essenciais.

A importância da vedação à finalidade lucrativa reside na sua aptidão para, por si só, comprovar a inexistência de relação com as finalidades essenciais do templo. Por este ângulo, verificado o intuito lucrativo materializado na distribuição de dividendos, haverá

indícios de uso indevido da imunidade. Ou seja, conseguindo-se provar que a arrecadação está sendo destinada aos líderes da seita estar-se-á diante de provas que justificam o não reconhecimento do benefício a tais valores.

A ausência de finalidade lucrativa consiste na baliza mais importante haja vista compreender a outra face do requisito da reaplicação, e pelo fato de dela decorrerem também os requisitos da proibição ao envio de remessas ao exterior pelas entidades religiosas e da vedação à geração de prejuízo à livre concorrência. Essas três condições a serem observadas pelas entidades para o usufruto legítimo da imunidade desdobram-se do proibitivo à finalidade lucrativa consignado pelo parágrafo 4º.

A necessidade de reaplicação dos recursos na consecução de suas finalidades essenciais é ponto pacífico na doutrina e jurisprudência atuais, requisito ao qual convencionou-se denominar “reaplicação”. Este constitui o principal argumento dos votos vencedores do julgado paradigmático do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, o Recurso Extraordinário nº. 325.822, de São Paulo, de 2002.

Não obstante tenha sido objeto de estudo no capítulo anterior, quando do exame do conceito de templo, cumpre rememorar o caso concreto submetido à apreciação, assinalando que o julgado também prestou-se a fixar entendimento acerca da interpretação ao parágrafo 4º. Nele foi analisada a imunidade dos imóveis pertencentes à Mitra Diocesana de Jales, que se insurgira contra o lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano efetivado pelo Município. No caso em tela, o Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu pela não extensão da imunidade a todos os bens da entidade, limitando o benefício, na esfera municipal, aos templos onde realizadas as celebrações religiosas e às dependências que servem diretamente aos seus fins.

A Mitra argumentou que todos os bens estariam amparados pela imunidade, visto que utilizados na consecução de suas finalidades essenciais. Segundo a recorrente, mesmo os imóveis locados a terceiros fariam jus ao benefício, já que a renda deles proveniente seria empregada no sustento da entidade, no desenvolvimento de seus trabalhos voltados à disseminação de sua crença.

Por cinco votos a quatro, foi dado provimento ao recurso da Mitra, estendendo-se a desoneração aos mais de sessenta imóveis da entidade que se encontravam, na ocasião, locados a terceiros. Cumpre trazer novamente a parte do acórdão relativa ao parágrafo 4º:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...) 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. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325.822-SP. Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 18 de dezembro de 2002, publicado em 14 de maio de 2004.

Anteriormente a este julgado, o Supremo Tribunal Federal ainda não havia tido oportunidade de analisar em específico os termos da imunidade dos templos sob a égide da Constituição de 1988. A Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7, do Distrito Federal, julgada em 1993, embora relacionada à imunidade dos templos, tinha por objeto, em verdade, a violação ao Princípio da Anterioridade, não servindo então de parâmetro. Os únicos casos submetidos ao exame da Corte Suprema haviam sido o Recurso Extraordinário nº. 21.826, em 1953, e o Recurso Extraordinário nº. 85.139, de 1976, anteriores à Carta de 88.

Ocorre que a normativa que assegurava a imunidade nas Constituições da época não apresentava nenhuma previsão da natureza do parágrafo 4º, logo, as discussões giravam em torno da amplitude do significado da expressão templo. Por esta razão, na primeira oportunidade em que a matéria foi submetida a exame, destacou-se a necessidade de consideração dos limites fixados no parágrafo 4º, que teve caráter determinante nas conclusões apresentadas no Recurso Extraordinário nº. 325.822.

O acórdão foi incisivo ao definir que o templo da alínea "b" deve ser entendido como entidade religiosa, contudo, ao examinar os limites do parágrafo 4º, sua argumentação não foi tão clara. Em verdade, a ementa limitou a consignar que o parágrafo 4º serviria de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c", bem como a registrar a equiparação entre as entidades das duas alíneas.

A par dessas observações, cabe mencionar que, enquanto os votos vencedores ativeram-se à questão específica da Mitra, focados na definição do alcance da imunidade sobre os imóveis locados, os votos vencidos propunham-se a analisar a imunidade de uma forma mais ampla e mais aprofundada, estabelecendo interpretação mais adequada à teleologia da imunidade e à Constituição como um todo. Não obstante, dada a repercussão

do julgado, a conclusão extraída do entendimento vencedor, aposta na ementa, tornou-se representativa da interpretação chave do parágrafo 4º.¹²

No voto que iniciou a dissidência, e que encabeçou os votos vencedores, o ministro relator para o acórdão, ministro Gilmar Mendes, introduz o caso concreto objeto da controvérsia pela menção à alegação da Mitra. Segundo a recorrente, a imunidade ao Imposto Predial e Territorial Urbano deve ser reconhecida a todos os seus bens, “porque utilizados nas finalidades essenciais da instituição, mesmo os poucos imóveis alugados, cuja renda é destinada à sua sustentação”.

Na sequência, o ministro limita-se a compilar entendimentos de diversos doutrinadores, focados, em suma, no requisito da reaplicação. A única problemática mais densa trazida pelo ministro foi a questão atinente à necessidade de inexistência de prejuízo à livre concorrência.

Por fim, sem adentrar na problemática na profundidade que o assunto demanda, o ministro finalizou seu voto nos seguintes termos:

Pois bem. Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Ministro Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do art. 150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda, ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.

Como é possível perceber, em síntese, mediante a equiparação entre os templos e as entidades da alínea “c”, restou estendida a replicação como condição necessária e suficiente para obediência ao parágrafo 4º também para as organizações religiosas. Não obstante a falta de clareza do voto e do acórdão, é esta a síntese do entendimento aposto em ambos.

Acompanharam o voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes, os ministros Moreira Alves, Nelson Jobim, Maurício Correia e Marco Aurélio. Ministro Moreira Alves limitou-se a seguir o voto do Ministro Gilmar Mendes. Ministro Nelson Jobim, por sua vez, salientou a necessidade de a problemática da imunidade ser analisada diante do caso concreto, pontuando que, para o caso da Mitra de Jales, entendia pela imunidade de todos os imóveis.

¹² A votação foi bastante acirrada. Por cinco votos a quatro, foi dado provimento ao Recurso da Mitra Diocesana de Jales. Ministros que acompanharam o voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes: Moreira Alves, Nelson Jobim, Maurício Correia e Marco Aurélio. Votos vencidos proferidos pelos Ministros Ilmar Galvão, Ellen Gracie, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

Em seu voto, o Ministro Maurício Correia trouxe manifestação expressa no seguinte sentido: “evidentemente, restringindo esse favor à manutenção dos templos mantidos pela mitra, é claro que compreende os rendimentos a que se refere o dispositivo”. Por fim, em seu voto, o Ministro Marco Aurélio assinala que “havendo, portanto, o elo, a destinação como versado nos autos, não se tem como afastar o instituto da imunidade”.

Como é possível perceber, os votos vencedores ativeram-se ao caso concreto da Mitra, apresentando argumentos focados no requisito da reaplicação, não registrando contra-argumentação aos motivos apresentados nos votos vencidos. Para todos os efeitos, para observância dos limites do parágrafo 4º, bastaria que os recursos fossem revertidos à consecução dos objetivos institucionais do templo, sendo a única questão pontual fora disso a menção ao prejuízo à livre concorrência.

O entendimento fixado no Recurso da Mitra de Jales foi sendo reiterado em outros julgados do Supremo Tribunal Federal, consolidando jurisprudência nesse sentido.¹³ A pretexto de conferir máxima efetividade ao direito fundamental de liberdade religiosa, foi adotada a tese ampliativa da imunidade. Assim, entendeu-se a reaplicação dos recursos angariados pela entidade na consecução de suas finalidades essenciais como requisito suficiente para a observância dos limites do parágrafo 4º.

A ideia central dessa argumentação foi importada do Recurso Extraordinário n.º. 237.716, no qual foi analisada a imunidade da Província dos Capuchinhos de São Paulo, no ano de 2001. Contudo, já sob a óptica do julgado utilizado como parâmetro, percebem-se os equívocos perpetrados no exame do tema.

O caso concreto do Recurso n.º. 237.716, embora figurasse como recorrente instituição de cunho religioso, foi examinado sob o pálio da alínea “c”. Consoante será aprofundado no item a seguir, a alínea “c” consigna imunidade de promoção, ao contrário da alínea “b”, cuja exoneração visa à proteção, fator que invalida a equiparação realizada, visto demandarem exegeses diametralmente opostas.

Além disso, não obstante válido, o requisito da reaplicação, isoladamente considerado, não representa a norma insculpida no parágrafo 4º, isto é, não é suficiente, por si só, a delimitar todas as balizas contidas no dispositivo, quando posto aos templos.

¹³ Julgados em que é reiterado o entendimento pela necessidade de reaplicação: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395 do Espírito Santo, de 28 de outubro de 2014; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 651.138-1 do Rio de Janeiro, julgado em 26 de junho de 2007 e Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 691.712-8 do Rio de Janeiro de 23 de junho de 2009.

Nesse ponto, evidencia-se ainda a desconsideração à função restritiva do parágrafo 4º de demarcar os contornos da imunidade religiosa. Sacrifica-se o papel do parágrafo 4º, sob o falso argumento de que a regulamentação da imunidade necessariamente levaria à restrição do direito fundamental que protege.

Em relação ao julgado, três pontos merecem ser enfatizados, antecipando o tema do item a seguir. Primeiro que a extensão do entendimento aplicável à alínea “c” não é expressamente consignada na ementa. Segundo que a Província fora imunizada sob o pálio da alínea “c”, e não como templo, enquadrável na alínea “b”. E terceiro que, em várias partes do julgado, foram postas diferenças entre as entidades das alíneas “b” e “c”, justificando as razões pelas quais somente a estas seria aplicável o entendimento exclusivamente pela reaplicação, sendo que a principal distinção reside no fato de estar-se diante de imunidade de proteção quanto aos templos e de promoção quanto às entidades da alínea “c”.

Estas compreendem as principais críticas ao julgado, quando enfatizada a norma do parágrafo 4º. A concentração dos termos do parágrafo 4º na reaplicação ignora os demais requisitos a serem obedecidos para o usufruto legítimo da imunidade: a inexistência prejuízo à livre concorrência, apenas mencionado, a proibição de remessas ao exterior, a origem dos recursos imunizados, e vetores interpretativos como a laicidade do Estado brasileiro, além da vedação à subvenção aos cultos, consagrada no artigo 19 da Constituição.

A doutrina está distante de estabelecer um consenso sobre a matéria, contudo, é possível afirmar que, entre os autores pesquisados, a única a pontuar exclusivamente a reaplicação é Costa (2006, p. 174), que o faz nos seguintes termos:

(...) a questão é delicada, porque se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo, parece difícil sustentar o não-reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.

Pensamos que o que Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação, então, havendo relação entre renda e finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a ‘destinação’ dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional.

Carrazza (2013, p. 863), por sua vez, ao tratar do tema, alude às problemáticas da finalidade lucrativa e da livre concorrência:

O único limite que o § 4º. do art. 150 da CF estabelece para o gozo da exoneração constitucional é a impossibilidade de a Igreja distribuir seus bens ou rendimentos aos que a dirigem ou a terceiros que desempenham atividades laicas.

Em suma, o que o dispositivo constitucional em foco veda é a apropriação de haveres da Igreja para serem utilizados em finalidades distintas do culto.

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

Conforme apontado anteriormente, a reaplicação é face da mesma moeda da ausência de finalidade lucrativa. Em havendo necessidade de reversão dos valores na consecução dos objetivos institucionais do templo, restará automaticamente proibida a distribuição de lucros entre dirigentes.

Raciocínio semelhante é aplicável à vedação de remessas de valores ao exterior, que aponta-se como mais um requisito extraível do parágrafo 4º a ser então observado. Dada a imposição de permanência dos valores angariados pela entidade em suas finalidades essenciais, não haveria também permissivo a que fossem distribuídos para fora do país.

A questão das remessas ao exterior não é pacífica e ainda não foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal. A controvérsia reside na existência de religiões de caráter mundial, a exemplo da Igreja Católica Apostólica Romana e da Igreja Adventista do Sétimo Dia, que possuem suas sedes e administração superior no exterior, razão pela qual as entidades podem ser instadas a contribuir não apenas nos limites do território brasileiro.

Parte da doutrina silencia acerca do requisito, razão pela qual haveria espaço para se entender chancelada essa possibilidade, visto que a Constituição não veda expressamente o expediente. E, corroborando com esse ponto de vista, o contexto fático verificado é a existência de religiões de alcance mundial, configurando um fenômeno de relativa notoriedade.¹⁴

Martins (1998, p. 52-55) entende que não há óbice para que as Igrejas remetam valores ao exterior, continuando a fazer jus ao benefício da imunidade:

¹⁴ Exemplo bastante ilustrativo é a Igreja Adventista do Sétimo Dia, em cujo sítio eletrônico na rede mundial de computadores são esclarecidas suas origens e a difusão de sua crença nos seguintes termos: “Os adventistas do sétimo dia, com mais de 17 milhões de membros no mundo, são uma igreja cristã protestante organizada em 1863 nos Estados Unidos. Sua origem ocorre logo depois do movimento liderado por Guilherme Miller que ressaltou a necessidade de maior ênfase na pregação sobre a breve volta de Jesus Cristo a esse mundo. A sede sul-americana da Igreja Adventista do Sétimo Dia, responsável pela coordenação administrativa em oito países, registra mais de dois milhões de membros”. Extraído de <<http://www.adventistas.org/pt/institucional/os-adventistas/quem-sao-os-adventistas/>>, consultado em 24 de setembro de 2017.

Uma Igreja sediada no exterior, autorizada a funcionar no Brasil, que recebe doações de esmolas para espalhar sua fé para todas as nações e que, em contrapartida, muitas vezes envia doações à Igreja local, pode beneficiar-se, na remessa para tais finalidades, da imunidade não condicionada, visto que a legislação infra-constitucional que proíbe tais remessas é somente aplicável às instituições elencadas na letra "c" do inciso VI do artigo 150 da C.F.

Nada na Constituição impede a remessa para tais finalidades, que, se fossem deturpadas, poderiam, inclusive, prejudicar a própria Igreja no país. Conformada a destinação apostólica e missionária dos recursos para expansão da fé, tais recursos gozam de imunidade, visto que a vedação do art. 14 do CTN não se aplica às instituições mencionadas na letra "b" do inciso VI da Constituição Federal.

No entanto, é indispensável notar a exigência aposta pelo autor de emprego destes valores na consecução das finalidades essenciais dos templos, mesmo fora do território nacional, e de que tais recursos sejam encaminhados por intermédio de Igreja situada no Brasil:

A consequência da resposta ao quesito anterior é de que podem, desde que a destinação seja para a expansão da fé e para as missões, visto que não há restrição constitucional a que tais remessas se façam. Não vejo porque aplicar a tributação na fonte para remessas objetivando exclusivamente a propagação da fé, lembrando-se que qualquer legislação inferior ou resolução do Banco Central impeditiva feriria e macularia a própria Constituição, se exigido pagamento do imposto de renda para a remessa.

A Igreja sediada no exterior não é pessoa jurídica reconhecida no país, razão pela qual a doação deveria ser feita à Igreja situada no Brasil para remessa à Igreja do mesmo culto situada no exterior e com a finalidade de expansão da fé.

Pontes de Miranda (1987, p. 184), com base na Constituição Federal de 1967, com Emenda Constitucional n. 69, quando a imunidade dos templos ainda era objetiva, já assinalava essa proibição: "provadas que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou noutro fim, que o de culto, cessa a imunidade".

Baleeiro (2015, p. 150) partilhava do mesmo entendimento, fazendo menção ao mesmo trecho de Pontes de Miranda, pontuando, em obra diversa (2006, p. 315):

Não gozará da imunidade (...) a congregação religiosa destinada à conversão de chineses ao catolicismo (...). Nem poderá permanecer no gozo da imunidade a confraria que remeter parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil.

Vale citar a síntese feita por Derzi (2015, p. 152) acerca do entendimento de Baleeiro sobre a imunidade religiosa, que vai ao encontro do requisito por ora debatido:

Dessa forma, podemos concluir que a imunidade dessas atividades tem como *ratio essendi* a atuação espiritual-religiosa, político-partidária, de representação trabalhista, ou o exercício de atividade educacional ou assistencial em que inexistam:

- a) Fins lucrativos e, portanto, capacidade econômica;
- b) Proveitos pessoais ou ganhos privados, mas só pode haver interesse coletivo ou público na manutenção da atividade;
- c) Remessa de lucros ou renda para o exterior, uma vez que a imunidade é renúncia à receita, que onera a população brasileira. Como registrou ALIOMAR BALEEIRO, PONTES DE MIRANDA deixou-nos a lição de que a aplicação das rendas no País, “*ainda que já não figure expressamente (...) deve ser subentendida*”.

A Constituição Federal de 1946 fazia menção expressa a essa proibição, conforme segue abaixo, contudo fora suprimida na Constituição Federal de 1967:

Art. 31 CF 46 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;

A questão atinente à possibilidade de remessas de valores ao exterior diz respeito a dois pontos: à exigência que é imposta nesse sentido às entidades da alínea “c” e ao controle quanto à reaplicação desses valores nas finalidades essenciais dos templos.

Pela necessidade de conferir tratamento isonômico, já seria possível afirmar pela imposição desse requisito também às entidades da alínea “b”. E, mesmo do ponto de vista da única condição pacificamente aceita pela doutrina e jurisprudência, que é a reaplicação, a vedação ao envio de valores ao exterior tem razão de ser.

Na prática, a imunidade configura a renúncia de receitas por parte do Estado, que o faz com vistas à proteção ou promoção de valores que lhes são caros. Nesse sentido, cumpre ao Poder Público fiscalizar a observância dos limites do parágrafo 4º, ou seja, se os recursos estão sendo empregados nas finalidades essenciais dos templos. E, em havendo permissivo de envio deste montante ao exterior, essa fiscalização restaria inviabilizada.

Saraiva (2008, p. 193) faz ponderações importantes:

Por outro lado, sobretudo porque como se tem entendido que a imunidade religiosa beneficia toda e qualquer igreja, e não apenas as mais tradicionais e universais, a permissão de remessa de dinheiro para o exterior, sem a perda de imunidade, não deixa de causar uma certa apreensão no espírito de muitos, isto, convenhamos, pela inegável possibilidade de desvio, no exterior, de recursos remetidos por toda e qualquer igreja sediada no Brasil para outra igreja do mesmo culto com sede no estrangeiro, sem que nosso país possa ter controle eficaz dessas malversações.

Assim, diante do próprio princípio do devido processo legal material (art. 5º., LIV, da CF/88), e por interpretação extensiva analógica, não deixa de ter, também, razoabilidade a concepção de que, para o gozo da imunidade, as instituições citadas nos itens *b* e *c* do art. 150, VI da CF/88, e nos arts. 9º., *b* e *c*, do CTN, estão obrigadas a aplicar todos os recursos obtidos no próprio país.

No mesmo sentido da territorialidade da fiscalização é a territorialidade da teleologia da norma. E, nesse ponto, cabe lembrar também o tratamento isonômico a ser dado tanto às entidades da alínea “c” como da “b”.

Adentrando em ponto a ser aprofundando no item a seguir, assinala-se que a imunidade da alínea “c” é de promoção, ou seja, deve-se ao fato de que o Estado brasileiro tem interesse em incentivar o desenvolvimento das atividades pelas entidades ali elencadas. E vale lembrar que tal interesse restringe-se ao território nacional, âmbito no qual se compromete, pela Constituição, a promover os valores que tais ações representam.

Idêntico é o âmbito da proteção conferida aos templos pela via da imunidade. A função da norma imunitória é oferecer proteção dentro do território nacional, não havendo comprometimento em resguardar a liberdade religiosa pela via da imunidade fora desse âmbito. Por mais que o Estado brasileiro comprometa-se em nível internacional, através de tratados e convenções, a proteger a liberdade de crença e de culto, é somente em seu território que lhe cabe resguardar tais direitos pela desoneração, que, vale frisar, é uma opção política.

Postas essas premissas, não há sentido em deixar a salvo da tributação remessas encaminhadas ao exterior. O Estado não tem compromisso de proteger a liberdade religiosa fora de seu território pelo instrumento da imunidade, além de não ter jurisdição para controlar e fiscalizar a atuação destas entidades fora de seus limites territoriais, de modo a atestar se os recursos estão sendo revertidos a seus objetivos institucionais.

A imunidade tem por escopo oferecer proteção ao particular frente às investidas do Estado sobre seu direito à liberdade de professar sua crença e exteriorizá-la. Em não havendo soberania do Estado brasileiro para interferir através da tributação destas manifestações, não há razão em resguardar esse direito através da imunidade.

Ademais, sob o ponto de vista da necessidade de reaplicação, não faz sentido o Estado promover uma desoneração que, no plano fático, conduz à renúncia de recursos

públicos, a fim de que sejam enviados ao exterior. É possível afirmar que a remessa ao exterior, dada a impossibilidade de fiscalização que lhe é intrínseca, na prática, equipara-se ao *animus distribuendi* da finalidade lucrativa.

Fixada a exigência de permanência dos recursos no país, cabe analisar mais um requisito presente no texto constitucional: a proibição de prejuízo à livre concorrência. No Recurso Extraordinário n.º. 325.822, ao citar Ives Gandra da Silva Martins, o ministro Gilmar Mendes já assinalava a necessidade de observância a essa questão.

A ordem econômica e financeira encontra-se regulamentada no Título VII da Constituição Federal, sendo pertinentes à temática da imunidade dos templos os seguintes dispositivos:

Art. 170 CF 88 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

Art. 173 CF 88 (...) § 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Cotejada à normativa citada, ao desenvolver atividades das quais resulte superavit, a entidade religiosa não pode utilizar do benefício da imunidade para empreender concorrência desleal às empresas privadas que atuem no mesmo ramo.

Esse requisito é bastante debatido na doutrina, constituindo, para autores como Machado (2013, p. 292), o ponto nevrálgico da problemática do desenvolvimento de atividades econômicas por parte das entidades religiosas. Sobre o tema o autor pondera:

A ser assim, as entidades religiosas poderiam também, ao abrigo da imunidade, desenvolver atividades industriais e comerciais quaisquer, a pretexto de angariar meios financeiros para a manutenção do culto, e ao abrigo da imunidade estariam praticando verdadeira concorrência desleal, em detrimento da livre iniciativa e, assim, impondo maus tratos ao art. 170, IV, da CF.

Não obstante respeitável opinião, conforme já esclarecido, a questão não é a atividade econômica em si, mas as consequências dela advindas verificadas no caso concreto. Nesse contexto é a transmutação de finalidade transcendental para lucrativa e o prejuízo que essa atividade, acobertada pela imunidade, pode causar à livre concorrência.

A vedação ao prejuízo à livre concorrência permite, além disso, uma visualização nítida da insuficiência do requisito da reaplicação. Mesmo havendo total reaplicação dos valores nos objetivos institucionais da entidade, ainda assim a observância dessa condição

isolada não é suficiente para ilidir um eventual prejuízo à concorrência. Sobre esse ponto, pondera Paulsen (2010, p. 254):

Não concordamos com o entendimento de que se deva admitir a imunidade de atividades econômicas realizadas por entes imunes desde que o produto seja vertido para finalidade essencial. O § 4º. exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais; do contrário, não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da Constituição eleva a livre concorrência a princípio de ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidade a atividades que jamais se pretendeu imunizar.

Partidário desse entendimento, Martins (1998, p. 48) esclarece:

(...) se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos. Ora, o texto constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Não causa estranheza a inexistência de previsão expressa de vedação ao prejuízo à livre concorrência aos templos, haja vista a incompatibilidade de sua função precípua de conectar o homem ao divino com os fins lucrativos. De fato, as entidades religiosas não foram pensadas pelo constituinte originário com a função de explorar atividades econômicas com habitualidade e profissionalismo capazes de lhe conferir aptidão a competir no mercado a ponto de produzir desequilíbrio na concorrência.

No entanto, em relação ao Estado, a possibilidade não passou batida ao constituinte. Nos termos do artigo 173 da Constituição Federal, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado é autorizada somente nos casos previstos em seu texto, quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Nessas situações, o Estado atuará despido de prerrogativas que lhes são conferidas quando atua exclusivamente em busca do interesse público, fazendo-o, nos termos do parágrafo 1º do mesmo artigo, por intermédio das figuras da Empresa Pública e da Sociedade de Economia Mista. E, com o fito de evitar desequilíbrios na concorrência, o parágrafo 2º estabelece que não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às pessoas jurídicas do setor privado.

Semelhante é a previsão contida no parágrafo 3º do artigo 150. A imunidade recíproca, nos termos do parágrafo 2º do artigo 150, estende-se às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que tange ao patrimônio, renda e serviços

vinculados às suas finalidades essenciais e às delas decorrentes. Contudo, o parágrafo 3º estipula que a intributabilidade não se aplica quando estas manifestações de riqueza estiverem relacionadas com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Essas duas exceções à imunidade conferida ao Estado sinalizam o cuidado do constituinte em coibir o uso indevido desta prerrogativa e o prejuízo à livre concorrência que dele pode advir. E idêntico raciocínio é aplicável às entidades religiosas quando exploram atividade econômica, haja vista que contraria a norma insculpida nos artigos 170 e 173 o oferecimento de tratamento diferenciado em relação aos particulares quando se encontrem em situação idêntica.

Machado (2013, p. 292) traça paralelo análogo ao tratar do tema:

Observe-se que mesmo em relação aos entes públicos a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas.

Visto como requisito ao usufruto da imunidade, a vedação à geração de prejuízo à livre concorrência é fruto unicamente de interpretação sistemática da prerrogativa ao restante do texto constitucional. Assim, não há que se falar em desvirtuamento do caráter de norma de eficácia plena da normativa imunitória.

Nesse sentido, a problemática relativa à criação de uma concorrência desleal com empresas privadas que exploram o mesmo ramo de atividade sem o benefício da imunidade ilustra bem a necessidade de ponderação dos valores apostos na constituição, da importância da interpretação sistemática das normas constitucionais. Da mesma forma que a liberdade religiosa compreende um direito fundamental consagrado ao plano constitucional, a proteção conferida à livre concorrência, alçada a princípio da ordem econômica e financeira do Estado brasileiro, deve também ser considerada, haja vista o idêntico peso das normas constitucionais.

A atuação do Estado, portanto, deve estar pautada na ponderação de todos esses direitos e princípios consagrados na Constituição, visto que a aplicação de uma norma não pode resultar no total sacrifício de outra.

Vale citar ainda que a finalidade lucrativa em si não é fator determinante para os danos possíveis de serem causados à livre concorrência. Mesmo sem fins lucrativos, a depender do reflexo da imunidade sobre o preço final do serviço ou mercadoria

oferecidos, o prejuízo pode restar verificado independentemente de estar sendo perseguido lucro para posterior distribuição.

Exemplo seria a venda de bíblias por uma loja mantida pela Igreja Católica, imunizada em seu prédio e em seu imposto de renda, quando comparada a uma livraria privada. A depender do caso concreto, na operação específica em tela, poderá haver concorrência desleal provocada pela imunidade que permite o oferecimento de um preço consideravelmente abaixo ao de mercado.

Nesse contexto, é possível pontuar, inclusive, que, em havendo desvirtuamento das finalidades essenciais do templo a ocultar finalidade lucrativa, grandes são as chances de a imunidade ser empregada no intuito de produzir vantagem financeira indevida. Se a entidade está buscando o lucro, a fim de ser distribuído a seus líderes, seus líderes não tardarão em visualizar na imunidade o instrumento perfeito a potencializar seus rendimentos.

Essas ponderações sinalizam a insuficiência também presente no requisito da proibição à livre concorrência para coibir o usufruto ilegítimo da imunidade religiosa. Tais ponderações evidenciam a necessidade de conjugação entre as condições estudadas no presente item para que sejam identificados os contornos fixados no parágrafo 4º.

À entidade é proibida a persecução de finalidade lucrativa, entendida esta como a busca do lucro como seu fim precípua, a fim de ser distribuído entre seus líderes, bem como o envio de remessas ao exterior, ficando condicionada à reaplicação dos recursos angariados na consecução de suas finalidades essenciais, vedado gerar prejuízo à livre concorrência. A reunião destes aspectos analisados até aqui permite constatar que os requisitos por ora analisados têm em comum o foco no destino dos recursos angariados pela entidade religiosa.

Os estudos apresentados até o momento demonstram que a doutrina majoritária e a jurisprudência consolidada acerca do tema são essencialmente voltadas ao exame das receitas obtidas pelos templos do ponto de vista de sua destinação. A observância aos limites do parágrafo 4º parece condicionar-se à verificação dos caminhos trilhados pelos recursos, denotando-se uma indiferença em relação à forma como se dá sua obtenção.

O questionamento contido no parágrafo 4º pode, portanto, ser resumido nos seguintes termos: quais critérios são hábeis a identificar a relação do patrimônio, da renda e dos serviços às finalidades essenciais dos templos? Posto de outra maneira: de que forma se verifica que patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas estão relacionados às suas finalidades essenciais?

As respostas apresentadas até o momento dizem sobre a destinação dos recursos envolvidos nessas manifestações de riqueza. No entanto, de um exame mais profundo do tema, percebe-se a inexistência de justificativa a entender essa opção como a mais adequada para solucionar a problemática analisada.

Propondo-se uma releitura do artigo, a primeira observação a ser pontuada diz respeito à tríade “patrimônio-renda-serviços”. A norma em questão deixa claro que a imunidade do inciso VI, alínea “b”, atinge estes elementos fundantes do fato jurídico que possuam relação com a finalidade essencial do templo.

A imunidade opera no desenho da competência tributária, afastando da tributação fatos que, em condições normais, estariam sujeitos à oneração. Não se está a falar de não incidência propriamente dita, mas de imunidade.

Machado (2009, p. 231) define imunidade como “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”. No conceito proposto pelo autor fica evidente que a inibição operada sobre a competência atua no momento em que vem ao mundo o fato que, caso inexistente a condição estipulada pelo constituinte, estaria sujeito à tributação.

Numa situação ordinária, se pertencente a particular, sobre a propriedade do prédio recairia tributo, visto que configurado o fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano. Ao passo que, em pertencendo a entidade religiosa, prevendo a Constituição imunidade ao sujeito detentor desse patrimônio, não há que se falar em fato impositivo a estar disposto em legislação municipal como sujeito a tributo.

Estas ponderações iniciais permitem que se visualize que a problemática dos limites apostos no parágrafo 4º diz, em verdade, sobre o fato que, despido da imunidade, restaria tributado. A questão da relação entre patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas e as finalidades por elas perseguidas diz mais, portanto, sobre a origem dos recursos que essas manifestações de riqueza envolvem do que propriamente sobre sua destinação.

O constituinte garante a imunidade porque os fatos jurídicos que seriam tributáveis em condições normais têm relação, em sua origem, com a finalidade essencial do templo, que é conectar o homem com um ser supremo. O intento do constituinte tem mais força em ressaltar da tributação o fato jurídico no seu nascimento, porque nasce voltado a instrumentalizar essa busca em ligar o homem ao divino, do que propriamente os desdobramentos que podem servir a esse propósito. Valendo lembrar que as

problemáticas de desvirtuamento da imunidade religiosa residem com mais frequência nesse momento posterior, a exemplo da distribuição de lucros e do prejuízo à livre concorrência.

Nesse sentido, a imunidade tem propósito de resguardar da tributação não apenas o recurso a ser empregado na consecução dos objetivos institucionais do templo, mas também justifica-se no fato de a receita provir de atividades desenvolvidas no âmbito das entidades religiosas e que guardem relação com suas finalidades. A justificativa para aquele fato que, em condições normais, seria tributado não o ser é a relação que ele tem em suas origens com as atividades desenvolvidas pelo templo na consecução de suas finalidades essenciais.

Em suma, quando o parágrafo 4º estabelece que as vedações à tributação compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas, essa ligação deve estar configurada não apenas na destinação do recurso, mas também na sua origem. Esse último requisito a ser analisado convencionou-se denominar “obtenção”.

Exemplo é a solenidade de um casamento. Na Igreja Católica, assim como em várias religiões, o casamento é celebrado sob as bênçãos do ser supremo adorado por aquela confissão. Na doutrina católica é considerado, inclusive, um sacramento. E, para sua realização, em geral, é cobrado um valor, que diz respeito à remuneração do padre, à utilização do espaço do templo, entre outros ‘serviços’ envolvidos na liturgia.

Nesse caso, há um serviço prestado que tem relação com as finalidades essenciais da entidade religiosa. Há uma atividade sendo desempenhada pela entidade religiosa que exterioriza os valores que ela professa e a crença que ela prega, denotando sua relação direta com o culto, não deixando de configurar, nessa situação específica, uma espécie de culto.

Dessa maneira, a obtenção dos valores citados é fruto de atividades ligadas às finalidades essenciais da entidade. Independente do fim a ser dado aos valores angariados, porque não importa essa destinação nesse primeiro momento, o requisito da obtenção está obedecido, visto que os valores advieram de atividades que têm relação direta com a finalidade essencial da entidade, que é propagar aquele credo.

Da mesma forma o templo entendido como patrimônio. A imunidade deve ser reconhecida nas situações em que o templo esteja sendo empregado nas finalidades essenciais da entidade, ou seja, em que esteja sendo utilizado para a realização de

celebrações de cultos, de liturgias, para manifestações da crença professada pela confissão religiosa, sejam elas ritualísticas ou de ensinamento.

Essa foi a premissa empregada no Recurso Extraordinário n.º 21.826 de 1953. No julgado, decidiu-se que a imunidade não alcançaria a entidade religiosa, mas apenas o templo, entendido como edificação onde celebrado o culto e realizadas as demais manifestações religiosas da confissão. Isso porque não havia, na Constituição então vigente, norma semelhante ao parágrafo 4º, que transmudou o templo em entidade.¹⁵

Analisado exclusivamente do ponto de vista do patrimônio, está configurada a relação com as finalidades essenciais observada a partir do requisito da obtenção. Decidiu-se que caberia à imunidade recair sobre o patrimônio diretamente relacionado às finalidades essenciais, consistente na edificação em que realizadas as liturgias, excluindo-se os terrenos alugados, visto que desprovidos desse vínculo. Em que pese a inexistência de dispositivo semelhante ao parágrafo 4º, seus limites estavam sendo obedecidos.

Raciocínio idêntico aplica-se à renda. Os valores ofertados pelos fiéis, a título de doações, espórtulas e dízimos configuram valores imunes ao imposto sobre transmissão *inter vivos*, porque guardam relação direta com a propagação do culto na medida em que provenientes de práticas consagradas pela confissão.

Elucidadas essas premissas, é fácil perceber que um imóvel alugado a terceiros, ao contrário do que restou consignado no Recurso Extraordinário n.º 325.822, não guarda relação com as finalidades essenciais do templo. A reversão dos valores auferidos nos alugueis à consecução dos objetivos institucionais da confissão não é condição suficiente para, por si só, configurar a relação com as finalidades essenciais que o § 4º demanda para reconhecimento da imunidade.

Semelhante é a problemática relativa ao estacionamento mantido pela entidade religiosa. Os valores auferidos a partir da prestação do serviço de estacionamento e a propriedade utilizada para a guarda dos veículos não são imunes aos respectivos

¹⁵ Vigente em 1953, a Constituição Federal de 1946 previa, em seu artigo 31, a imunidade dos templos nos seguintes termos: Art. 31 CF 46 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.

Vale ainda rememorar a ementa do Recurso Extraordinário 21.816:

EMENTA: A imunidade estatuída no art. 31, 5, letra b da Constituição, é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício e dependências. Um lote de terrenos, isolado, não se pode considerar solo do edifício do templo. Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário n.º 21.826-DF. Relator Ministro Ribeiro da Costa, julgado em 2 de julho de 1953, publicado em 31 de dezembro de 1953.

impostos, visto que dissociados dos propósitos maiores da entidade. Mesmo que se trate de terreno contíguo ao templo, utilizado somente pelos fiéis, e cuja renda seja integralmente revertida à entidade religiosa, a exploração da atividade não guarda relação direta com a finalidade de conectar o homem a um ser supremo, sendo, então, cabível a tributação.

A norma do parágrafo 4º, embora abrigada em sede constitucional, trata, em sua essência, de regulamentação à tributação. Nesse sentido, sua análise deve ser pautada também do ponto de vista do fato jurídico que, caso inexistente a imunidade, e verificada sua ocorrência no plano concreto, constituiria fato gerador do tributo.

Assim, quando estipula no parágrafo 4º que a relação com as finalidades essenciais determina e respalda o comando imunitório, o constituinte está a estabelecer que o fato impositivo poderá ocorrer, mas que a condição materializada na relação com as finalidades essenciais o deixará a salvo da tributação. Isto é, é o fato apto no plano fático a ser fato gerador que merece resguardo pela imunidade.

Supondo-se inexistente a imunidade, a relação não seria estabelecida entre o fato gerador e as finalidades essenciais do templo. E, nesse sentido, causa estranheza o fato de o Supremo Tribunal Federal ter ignorado essa questão, pois, ao falar de imunidade, automaticamente, está se falando de fato impositivo.

Nesse ponto retoma-se a polêmica atinente às atividades econômicas. As atividades podem ter natureza econômica, no sentido de resultarem em lucro para a entidade, sem que tal característica necessariamente exclua ou anule de plano a relação com as finalidades essenciais.

Não há proibitivo a que tenham natureza econômica, pensada essa como aptidão à geração de receita. Contudo, a obtenção desses valores deve ser originária de atividades que guardem relação direta com os objetivos precípuos do templo de propagar sua crença através de manifestações ritualísticas ou de ensinamento.

Entendimento focado na obtenção dos valores é possível de ser visualizado na doutrina de Baleeiro (2015, p. 149):

Por certo, nenhum governante em estado de saúde mental pensaria em tributar a missa ou o batismo, nem decretaria a Câmara de Vereadores imposto de licença, aliás taxa, pelo toque de sinos ou pelo número de círios acesos.

Elucidando a partir dos exemplos citados pelo autor, é possível cogitar-se a remuneração pela celebração de um batismo, cobrança hábil a gerar dividendos para a entidade. Contudo, é evidente a relação com as finalidades essenciais, haja vista o

batismo, para a Igreja Católica, por exemplo, ser considerado um sacramento, instituto diretamente ligado à crença por ela professada.

Interessante pontuar que esse era o posicionamento de Carrazza (13^a. edição, 1999, p. 476) nas edições mais antigas de seu Manual, que à época asseverava:

De qualquer modo, imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamentos, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais.

Esse entendimento é esposado também por Greco (2000, p. 718), que observa que:

Nesse ponto é igualmente importante sublinhar a profunda diferença de perspectiva que há entre a CF e o CTN.

O art. 14 do CTN contém regras dizendo *para onde* os recursos e disponibilidades da entidade *devem ir*.

O § 4º do art. 150 da CF/88 se preocupa *de onde as rendas vêm*.

Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa sua aplicação (no país, na finalidade essencial, etc.), mas, sim, é preciso identificar se eles foram *gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais*.

Se uma renda veio de atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN.

Além disso, merece menção as ponderações postas pelo Ministro Ilmar Galvão, no voto vencido no Recurso Extraordinário n.º 325.822:

Com efeito, referindo-se o §4º. do art. 150 às imunidades das letras b e c do inciso VI do mencionado dispositivo, 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 o seus anexos, com 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.

Percebe-se no entendimento do ministro a consideração do requisito da obtenção. Na sua explanação, utiliza exemplos semelhantes aos apresentados anteriormente, todos atinentes a atividades diretamente relacionadas às finalidades essenciais.

A consideração da relação das finalidades essenciais a partir da conjugação dos requisitos da reaplicação e da obtenção é a exegese que mais se coaduna com a interpretação sistemática à integralidade do texto constitucional e teleológica da norma abrigada pelo parágrafo 4º. Além disso, em se tratando de interpretação conferida exclusivamente à norma do parágrafo 4º, conforme amplamente fundamentado, não há que se falar em prejuízo à liberdade religiosa por conta desse entendimento menos lasso.

Entender que a relação do patrimônio, renda e serviços verifica-se não apenas na reaplicação das receitas provenientes, mas também na necessidade de provirem de atividades voltadas à consecução de seus objetivos institucionais, não implica dano à liberdade de crença e de culto. As atividades que corporificam manifestações de religiosidade, mesmo diante de uma interpretação mais restritiva da imunidade por conta da inclusão do requisito da obtenção, permanecerão ao abrigo da desoneração.

A observação posta por Bastos (1978, p. 223) vai ao encontro dessa conclusão:

Para se entender quais as atividades ao abrigo da proteção dada aos cultos é preciso ter sempre em mente a teleologia a que elas estejam preordenadas. A atividade, portanto, será imune na medida em que praticada nos templos e com a finalidade da prestação do culto.

Vale frisar: a norma insculpida no parágrafo 4º tem sua razão de ser na demarcação dos limites da imunidade assegurada no artigo 150, inciso VI, alíneas “b” e “c”. Tomada por essa premissa, a lógica dela extraível é que resulte em restrição à prerrogativa que regulamenta, e não o contrário.

No que tange à interpretação sistemática do parágrafo 4º ao restante do texto constitucional, a conjugação entre reaplicação e obtenção mostra-se a exegese mais adequada. A Constituição consagra a laicidade como princípio basilar do Estado brasileiro, proibindo os entes da federação de subvencionarem os cultos ou manterem relações de aliança com as religiões.

Tais normas constituem os principais vetores interpretativos a serem considerados quando da proposta de analisar a imunidade religiosa à luz da Carta Magna em sua integralidade. E, como será examinado no item subsequente, determinam uma postura de inércia por parte do Poder Público frente às religiões, e não de incentivo.

O entendimento pelo requisito da reaplicação isoladamente considerado representa uma exegese ampliativa da imunidade, a qual, na prática, desemboca numa postura de promoção às religiões por parte do Estado, indo de encontro ao proibitivo mencionado. Já quando associada à obtenção, tem-se uma exegese restritiva, que imuniza fatos estritamente ligados à prática religiosa, aplicação que se coaduna à inércia que dele se espera por conta de seu caráter laico.

Soller (2004, p. 133) é preciso ao pontuar:

Não sendo os atos estritamente religiosos, não há substrato constitucional que permita afirmar que a imunidade dos templos de qualquer culto lhes seja estendida. Pelo contrário, a laicidade do Estado impôs a inclusão do § 4º do art. 150 da Constituição, a demonstrar que somente os atos relacionados à prática religiosa estão abarcados pela imunidade.

Sob o pálio desse raciocínio, celebrações como o batismo e o casamento, por exemplo, persistem acobertadas pela imunidade. Possíveis fatos geradores originários de atividades que visam à manifestação da religiosidade permanecem imunes, tendo em vista a existência de relação com as finalidades essenciais.

Por sua vez, atividades que passam apenas pelo crivo da condição de reaplicação e que esbarram no requisito da obtenção, em verdade, não guardam relação com as finalidades essenciais, estando sujeitas, via de consequência, à tributação. E, conforme já exposto, haja vista que dissociadas dos objetivos institucionais das entidades religiosas, sua oneração não tem aptidão a gerar prejuízo ao livre exercício do direito de crença e de culto.

Em sendo o objetivo das entidades religiosas conectar o homem a um ser supremo, toda a atuação da confissão deve gravitar em torno do núcleo que consubstancia essas finalidades essenciais. Logo, a conjugação dos requisitos da obtenção e da reaplicação vincula as atividades desempenhadas pela entidade a essa premissa, visto que a imunidade só resta autorizada a fatos jurídicos que provêm – obtenção – e necessariamente retornam a esse núcleo – reaplicação.

No plano dessa dinâmica, as finalidades essenciais constituem não apenas fim, mas também meio na tarefa de viabilizar a ligação do homem com a divindade. Assim, toda a atuação da entidade religiosa estaria voltada às finalidades essenciais pensadas pelo constituinte originário, fazendo, então, jus à imunidade.

Em síntese, é possível, portanto, apontar como requisitos ao usufruto da imunidade religiosa a ausência de finalidades lucrativas, a necessidade de que os recursos angariados pela entidade sejam provenientes da consecução de suas finalidades essenciais e sejam nelas reempregados, a proibição ao envio de remessas ao exterior e a vedação à geração de prejuízo à livre concorrência.

As condições citadas são extraíveis da interpretação do parágrafo 4º do artigo 150, constituindo os parâmetros objetivos por ele postos à imunidade religiosa. Tais requisitos reduzem o raio de incidência da desoneração, indo de encontro à ideia central da jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal, pautada em exegese ampliativa exclusivamente focada na reaplicação. Contudo, a ideia por ora defendida é a que melhor representa o intento do constituinte, haja vista harmonizar-se à *ratio essendi* da imunidade e ao princípio basilar da laicidade do Estado.

A razão de ser da imunidade é oferecer proteção ao particular frente às investidas do Estado sobre sua liberdade religiosa. Ou seja, sua *ratio essendi* confere-lhe natureza

de norma de proteção, opondo-se ao caráter de promoção ínsito à imunidade da alínea “c”.

O caráter de norma de proteção deriva da laicidade do Estado brasileiro, a qual o obriga a quedar-se inerte em relação às religiões. O poder público fica, portanto, proibido tanto de embaraçar o funcionamento, como de incentivar as confissões. Tais comandos restam consignados, respectivamente, no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, quando é vedado aos entes da Federação instituir impostos sobre os templos, e no artigo 19, inciso I, em que lhes é vedado estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança.

Sobre essas ideias nucleares estrutura-se a relação do Estado brasileiro com as religiões professadas em seu âmbito territorial. Nestas premissas deve fundamentar-se a interpretação das normas correlatas à matéria, não fugindo à regra o parágrafo 4º.

O parágrafo 4º, quando estabelece parâmetros objetivos à imunidade contida no inciso VI, tem por função limitar a prerrogativa de modo a adequá-la ao papel do Estado de, ao mesmo tempo, manter uma postura de inércia e oferecer proteção a todas as confissões sem distinção. Sob tal premissa, a imunidade fica restrita às atividades, ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais dos templos.

Quando extrapola esse raio de proteção, conferindo imunidade a atividades que fogem desse propósito, a prerrogativa esvai-se em sua essência, convertendo sua natureza de proteção em promoção. O Estado, quando imuniza fatos imponíveis alheios à finalidade do templo, ultrapassa sua função de resguardar a confissão, passando, então, a incentivá-la, contrariando o papel que lhe foi posto pelo constituinte originário.

Essa problemática compreende um dos temas centrais a ser aprofundado no item subsequente, quando da análise da imunidade religiosa em sua integralidade, mas, por ora, cumpre trazê-la à baila para que possa nortear e fundamentar a exegese que se extrai do parágrafo 4º.

O parágrafo 4º foi pensado pelo constituinte nessa função de adequar o raio da prerrogativa imunitória ao *munus* do Estado em relação às religiões. Nessa perspectiva, é da lógica a ele ínsita restringir a imunidade que lhe é correlata.

Postos esses pressupostos, não merece guarida o argumento do prejuízo à liberdade religiosa. As atividades relacionadas às finalidades essenciais dos templos manter-se-ão abrigadas da tributação, mesmo diante da exigência de atendimento a todas as condições analisadas. A aplicação do parágrafo 4º resultante em exegese restritiva diz

apenas que o dispositivo está sendo interpretado em harmonia ao núcleo ontológico ao qual deve observância.

Analisar a norma insculpida no parágrafo 4º a partir de todos os requisitos apostos no presente item é propor uma releitura do tema com a profundidade que o assunto demanda. É no atual tratamento deficitário conferido à normativa que seu desvirtuamento encontra espaço para se consolidar e para fomentar o fenômeno verificado no contexto fático das religiões brasileiras denominado mercantilização das religiões. Consistindo no objeto central do presente estudo, o fenômeno será examinado no item seguinte, pautando a continuidade das reflexões sobre o tema.

B. DA IMUNIDADE RELIGIOSA FRENTE AO FENÔMENO DA MERCANTILIZAÇÃO DAS RELIGIÕES

Dando continuidade ao estudo proposto, o presente item tem por escopo analisar a imunidade dos templos a partir de uma visão global do instituto e à luz da realidade fática em que atualmente inserida. Para tanto, pretende-se abordar a normativa imunitória em sua integralidade do ponto de vista de sua *ratio essendi* e das normas constitucionais correlatas, examinando sua aptidão a oferecer respostas ao atual contexto fático das religiões brasileiras, em especial diante do fenômeno que convencionou-se denominar “mercantilização das religiões”.

Nos estudos empreendidos no Capítulo I, foram expostos os entendimentos acerca dos vocábulos contidos na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Carta Maior. Templo, entendido como a entidade sob a égide da qual reúnem-se pessoas, bens e ideias, voltados à adoração de um ser supremo; o culto, como manifestação de religiosidade em todas as acepções possíveis, afastada a possibilidade de interferência estatal a conceituá-lo, sob pena de violação à liberdade religiosa.

No item A do presente capítulo, restou consignado que a regulamentação imposta pelo parágrafo 4º à imunidade religiosa compreende a fixação de parâmetros objetivos, resumidos nos seguintes requisitos: ausência de finalidade lucrativa, necessidade de que os recursos angariados pela entidade sejam provenientes da consecução de suas finalidades essenciais e sejam nelas reempregados, a proibição ao envio de remessas ao exterior e a vedação à geração de prejuízo à livre concorrência.

Postas essas conclusões, cumpre aprofundar na imunidade religiosa como um todo e na sua relação com o contexto fático em que inserida. Assim, dividir-se-á o presente item em três partes.

Num primeiro momento, apresentar-se-á um panorama geral das religiões brasileiras da atualidade. Desde já, pretende-se pontuar as peculiaridades do tema no que tange à insuficiência demonstrada pela interpretação da normativa imunitória consolidada no Supremo Tribunal Federal. O objetivo é destacar o fenômeno da mercantilização das religiões, nomenclatura escolhida para designar a proliferação de vertentes religiosas marcadas pelo forte apelo à contribuição em dinheiro feito aos fiéis e pelo expressivo crescimento do patrimônio de seus líderes, fatos amplamente noticiados na mídia.

A partir deste cenário, será analisada a aplicação da norma imunitória como um todo, em especial no que tange à sua natureza de imunidade de proteção, e à sua relação com princípios basilares da Constituição Federal, como a laicidade do Estado e a proibição à subvenção aos cultos, pressupostos desconsiderados pelo Supremo Tribunal Federal em sua jurisprudência. O intuito é indagar sobre a interpretação consolidada, em especial no que diz respeito à sua insuficiência diante deste cenário de desvirtuamento da prerrogativa.

Por fim, sem objetivar oferecer uma resposta pronta, pretende-se refletir sobre possíveis soluções à problemática apresentada. Nesta perspectiva, examinar-se-á a possibilidade de aplicação analógica do regramento imposto às entidades da alínea “c”, a possibilidade de emenda constitucional suprimindo a imunidade religiosa, e também oferecendo regulamentação mais detalhada sobre a matéria, a regulamentação via legislação infraconstitucional e a possível releitura do texto constitucional, apta a consolidar Súmula Vinculante com caráter vinculante a todos os Poderes e entes da Federação. Nesse contexto, no que tange à legislação, serão enfatizadas as propostas de emenda constitucional e os projetos de lei já apresentados, examinando sua viabilidade e efetividade.

O Brasil, desde o início de sua história, mostrou-se um país fortemente influenciado pela religiosidade. O período Imperial brasileiro, de 1822 a 1889, é marcado pela existência de uma religião oficial do Estado. A primeira Carta Magna brasileira, datada de 1824, consagrava expressamente o vínculo direto do Estado brasileiro com a Igreja Católica, sacramentando-a como sua religião oficial.

Somente a partir da proclamação da República, em 1891, que o Estado foi separado da Igreja. Assim, com o advento da primeira Constituição Republicana, também

de 1891, o Estado brasileiro tornou-se laico, extinguindo os privilégios oferecidos à religião católica e passando a garantir a todas as religiões a manifestação livre e pública de seu culto.

A imunidade religiosa, contudo, somente foi alçada ao *status* constitucional a partir da Constituição de 1946. Desta forma, assegurou-se a não interferência do Estado sobre os cultos pela via da tributação, reforçando-se a separação entre Estado e religião. Vale assinalar que a prerrogativa foi repetida em todas as cartas que se seguiram.

Nos termos da Constituição atualmente vigente, o Brasil constitui um país laico. Conforme exhaustivamente pontuado, aos entes da Federação é vedado estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Essa garantia vai ao encontro da proteção conferida à liberdade religiosa no artigo 5º, incisos VI a VIII, e da imunidade assegurada aos templos no artigo 150. Tais normas consagram o compromisso do Estado brasileiro em manter uma postura de inércia diante das religiões ao mesmo tempo em que oferece proteção a seu direito fundamental correlato.

A perspectiva legislativa do tema sinaliza a liberdade que é assegurada às confissões para o desenvolvimento de suas atividades. Na proteção conferida a direito fundamental da mais suma importância consagrado na liberdade religiosa, o plano fático atualmente consolidado denota uma ampla abertura às mais variadas espécies de abusos.

O cenário atual das religiões brasileiras é marcado por dois fenômenos: o aumento da população que se declara evangélica e a expressiva quantidade de entidades religiosas registradas.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, de 1970 a 2010, a população evangélica subiu de 5.5% para 22.2% do total da população brasileira. De 2000 a 2010, o crescimento registrado foi de 6.8%, em números o equivalente a mais de 16 milhões de fiéis, registrando-se a maior expansão entre as chamadas seitas pentecostais, a exemplo da Assembleia de Deus.¹⁶

Em seu estudo “Religião e Território”, de 2013, os pesquisadores Cesar Romero Jacob, Dora Rodrigues Hees e Philippe Waniez assinalam o crescimento dos

¹⁶ Dados disponíveis em <https://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo?id=3&idnoticia=2170&view=noticia>, consulta em 7 de outubro de 2017.

denominados “evangélicos não determinados” de 580 mil, em 2000, para 9,2 milhões, em 2010. Por sua vez, os “evangélicos de missão” cresceram de 6,9 milhões para 7,6 milhões no mesmo período, enquanto os “evangélicos pentecostais” passaram de 17,6 milhões para 25,3 milhões.¹⁷

No que tange à quantidade de seitas, segundo dados da Receita Federal do Brasil, em 2010, foram recebidas 41.753 declarações de imposto de renda provenientes de cadastros de pessoas jurídicas de entidades religiosas. Registre-se que esse número corresponde apenas às matrizes das organizações, as quais podem desdobrar-se em filiais.¹⁸

Em 2014, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o país atingiu a marca de 55,1 mil organizações religiosas em atividade no ano de 2014, registrando um crescimento de 1,4% em comparação ao ano de 2013.

Dallari (2010) sintetiza as origens deste fenômeno nos seguintes termos:

Um fenômeno social que vem ganhando corpo nos últimos tempos é o aparecimento de grupos autodenominados religiosos, que, geralmente sob a direção de um líder, arrebanham adeptos, atraindo pessoas, quase sempre pouco esclarecidas ou socialmente frágeis, ou, ainda, dissidentes políticos ou religiosos aos quais oferecem um instrumento de oposição, e logo procuram formalizar a existência do grupo como uma nova igreja. E assim procuram obter proveitos materiais de várias espécies, em fraude à lei. Isso explica o aparecimento de novas igrejas em diferentes partes do mundo, inclusive no Brasil.

Em mais de uma oportunidade, foi divulgada pela imprensa a facilidade com que é constituída e registrada uma Igreja no Brasil. Em reportagem de 2009, veiculada pela Folha de São Paulo, o jornalista Hélio Schwartzman demonstrou que, à época, foram suficientes cinco dias e R\$ 418,42 (quatrocentos e dezoito reais e quarenta e dois centavos) para constituição e registro de uma Igreja. Schwartzman destacava principalmente a inexistência de requisitos teológicos ou doutrinários para a constituição de uma igreja, tampouco um número mínimo de fiéis.

Em seu artigo, Dallari (2010) menciona a criação de uma igreja fictícia, que recebeu o nome de “Igreja Heliocêntrica do Sagrado Evangelho”, promovida pelos

¹⁷ No questionário feito pelo Censo 2010, os evangélicos foram divididos entre evangélicos de missão - luteranos, presbiterianos, metodistas, batistas, congregacionais, adventistas etc. -, evangélicos pentecostais - Assembleia de Deus, Igreja do Evangelho Quadrangular, Igreja Universal do Reino de Deus, Maranata, Nova Vida, entre outras - e igrejas evangélicas não determinadas. Dados disponíveis em <<http://ultimosegundo.ig.com.br/brasil/2012-06-29/com-mais-16-milhoes-de-fieis-em-10-anos-evangelicos-sao-222-dos-brasileiros.html>>. Acesso em 12 de novembro de 2017.

¹⁸ Dados fornecidos em reportagem divulgada pela Folha de São Paulo, disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>>, consulta em 7 de outubro de 2017.

repórteres da Folha de São Paulo Cláudio Ângelo e Rafael Garcia, com o objetivo de evidenciar a facilidade com que é possível consumir uma fraude dessa natureza. Mediante orientação de um escritório de advocacia, e não havendo exigência de requisitos teleológicos, doutrinários ou número mínimo de fiéis, os jornalistas redigiram um documento de fundação, inscrevendo-o no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, obtendo, assim, um número de CNPJ.

Concluídos esses procedimentos, os repórteres abriram uma conta bancária, realizaram investimentos e movimentações financeiras, gozando da imunidade quanto aos tributos que ordinariamente incidiriam sobre essas operações. Dallari (2010) finaliza a narrativa do caso assinalando que, além dessa garantia, a nova igreja poderia ainda adquirir veículos e vender imóveis, transações que também estariam imunes, além de outras prerrogativas conferidas às entidades religiosas.

Ambos os casos ilustram a maneira como a legislação brasileira pode ser utilizada para favorecer a criação de seitas. Nessa facilidade de constituição e registro abre-se espaço para a proliferação de seitas dissociadas dos propósitos tencionados pelo constituinte originário. Sob o manto protetor da fé, essas associações travestidas de templos, desenvolvem práticas de licitude duvidosa na busca de objetivos que nada têm de transcendentais.

Nessa perspectiva, verifica-se a propagação de cultos religiosos voltados à arrecadação de ofertas em dinheiro por parte de seus seguidores. Na prática, os fiéis são instados a contribuir para a Igreja em troca de bênçãos, sendo que, quanto maior a oferta, maior a promessa de dádiva a ser recebida, tudo sob suposta proteção divina.

Tais condutas são conhecidas da população em geral, sendo amplamente divulgadas na mídia. Solicitações dessa natureza são, inclusive, realizadas por pastores em programas televisivos, no geral em emissoras vinculadas às Igrejas.¹⁹

¹⁹ Na reportagem de Cláudia Wallin, intitulada “Na Suécia, a Igreja paga imposto”, veiculada na rede mundial de computadores pelo sítio eletrônico Diário do Centro do Mundo, a jornalista transcreve as falas de pastores brasileiros sobre solicitações de dinheiro aos fiéis compiladas em vídeo.

Na gravação, o Pastor Valdemiro Santiago, líder da Igreja Mundial do Poder de Deus e dissidente da Igreja Universal do Reino de Deus, do Bispo Edir Macedo, surge falando de uma contribuição que denomina “Trizimo”, sugerindo sua entrega pelos fiéis nos seguintes termos: “No mês de dezembro, você não vai devolver só o de Deus, os 10%. Você vai dar 20% do seu, você vai ser fiel. Você vai tirar 30%, e vai falar assim, ‘Senhor, representando a Santíssima Trindade – o Pai, o Filho e o Espírito Santo’”.

Na sequência, é apresentada gravação da mensagem do Pastor R.R. Soares, vinculado à Igreja Internacional da Graça de Deus, na qual fala sobre a possibilidade de os fiéis cadastrarem o dízimo em débito automático: “Eu estou pedindo às pessoas que têm conta, que façam a opção de, em vez de ir ao banco depositar, para descontar direto da conta. É mais fácil, vai dar menos trabalho para você. Porque o diabo consegue às vezes fazer com que nós esqueçamos deste compromisso”.

Em muitos casos, os líderes e pastores aproveitam-se da boa-fé da população, de sua falta de instrução ou até de situações de fragilidade para compelir os seguidores a contribuírem com a Igreja. Caso nesse sentido foi julgado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, em 2016, no qual a Igreja Mundial do Poder de Deus restou condenada a devolver sete mil reais doados por um fiel sob a promessa de cura de um câncer.

O autor alegou que foi convencido pelos pastores a fazer a doação em troca de sua cura, tendo interrompido seu tratamento e somente retomado após insistência da família e agravamento de seu quadro de saúde. O Tribunal invalidou a doação pois entendeu que fora realizada sob coação moral.²⁰

Diante desse contexto, vale ressaltar que, mais importante do que a decisão isoladamente considerada, é a submissão de casos como esse ao Judiciário trazer à lume

Posteriormente, corta-se para o vídeo em que o Pastor Marco Feliciano, deputado federal pelo Partido Social Cristão, e vinculado à Igreja Assembleia de Deus Catedral do Avivamento, no qual apresenta ao fiel a possibilidade de contribuir não apenas em dinheiro, mas também em cheque, cartão de crédito e até joias: “Seus filhos que acreditarem na oração deste profeta, e tiverem coragem de pegar dinheiro, cartão de crédito, joias e ofertarem nesta noite (...) Ah, pastor, mas eu não sei o que fazer com o meu dinheiro! Esse problema não é seu. Esse problema é da Igreja”.

Por fim, é a vez do Bispo Edir Macedo, líder da Igreja Universal do Reino de Deus e um dos precursores do movimento neopentecostal no Brasil. Em reunião com os pastores da sua Igreja, o bispo dá orientações de como interpelar os fiéis e convencê-los a fazer ofertas em dinheiro: “Você nunca pode ter vergonha, timidez. Peça! Peça! Quem quiser dá. E se alguém não der, tem um montão que vai dar. Tem que ser no peito e na raça. Bota pra quebrar.”

O vídeo pode ser assistido no seguinte endereço eletrônico: <<https://www.facebook.com/emersonbhmg/videos/817050975081568/>>. Reportagem disponível em <<http://www.diariodocentrodomundo.com.br/na-suecia-a-igreja-paga-imposto-por-claudia-wallin/1/>>, acesso em 22 de outubro de 2017.

²⁰ Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. SESSÃO DE PROSSEGUIMENTO. ART. 942, NCPC. RESPONSABILIDADE CIVIL. DOAÇÃO DE PESSOA VULNERÁVEL À IGREJA EM PROMESSA DE CURA DE CÂNCER. COAÇÃO MORAL CARACTERIZADA. INVALIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO. DEVER DE REPARAR O DANO MATERIAL COM A RESTITUIÇÃO DA QUANTIA OFERTADA PELO FIEL. DANOS MORAIS NÃO CONFIGURADOS NO CASO CONCRETO.

Caso concreto no qual pessoa em condição de hipossuficiência, portador de grave enfermidade, câncer (meloma múltiplo), e que percebe poucos rendimentos da Previdência Social, acreditando em promessas de milagres, veiculadas em programas televisivos muito bem feitos, com estratégias de manipulação de massas, acabou dando o pouco que tem em busca da cura prometida. Contexto de evidente vício na manifestação de vontade, a justificar a intervenção judicial com a invalidação do negócio jurídico feito sob coação moral. Inteligência do art. 152 do Código Civil. Mácula no consentimento que impõe a reparação material com a devolução corrigida da quantia ofertada pelo fiel (R\$ 7.000,00).

Danos morais, contudo, não configurados no caso concreto. A despeito das flagrantes e manifestas irregularidades advindas da proliferação de igrejas que se valem do direito constitucional ao livre culto para realizar grandes e milionários negócios, no âmbito individual a intervenção judicial deve se dar de forma excepcional e de modo a restituir, em regra, quando há evidência de existir vício de vontade, o que foi irregularmente doado, mas sem acréscimos como danos morais, sob pena de estarmos em cima de uma distorção, criando outra, onde pessoas doam, buscam a revogação e ainda são beneficiadas com uma reparação por danos morais.

APELO PARCIALMENTE PROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível 70069531150. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Tasso Caubi Soares Delabary. Data da Decisão: 14/09/2016.)

dais situações. Tal fato demonstra a existência de tais práticas, sinalizando sua provável reiteração.

A esse fenômeno de desvirtuamento dos propósitos religiosos verificados nas seitas convencionou-se denominar “mercantilização das religiões”. Segundo De Plácido e Silva (2002, p. 531), “mercantil” é expressão que provém de “mercar”, sendo “o adjetivo para designar tudo que se refere ou diz respeito à mercancia ou ao comércio. Tem a mesma significação que *comercial*”.

Nesse sentido, a terminologia escolhida faz alusão especialmente ao processo de transmutação das finalidades transcendentais em finalidades lucrativas. O termo aponta os verdadeiros objetivos perseguidos pelas seitas, denunciados também pelo vulto de suas movimentações financeiras.

Entre os anos de 2006 e 2011, segundo dados obtidos pela Folha de São Paulo junto à Receita Federal do Brasil, por meio da Lei de Acesso à Informação, a arrecadação dos templos brasileiros apresentou um crescimento real de 11,9% (onze vírgula nove por cento). Somente no ano de 2011, as Igrejas arrecadaram 20,6 bilhões de reais, valor equivalente à metade do orçamento da cidade de São Paulo à época. A maior parte dos valores foram provenientes de ofertas dos fiéis totalizando R\$ 14,2 bilhões no ano.²¹

Não é possível ter acesso aos valores arrecadados por seita, haja vista estarem resguardados por sigilo fiscal, contudo, seus somatórios já são suficientes para impressionar e sinalizar o poderio financeiro das entidades. Especificamente em relação às Igrejas pentecostais, chama atenção também o patrimônio pessoal de seus líderes.

Conhecida como uma das seitas pentecostais precursoras da polêmica prática de estímulo à doação em dinheiro direcionada a seus adeptos, a Igreja Universal do Reino de Deus compreende uma das confissões cujo líder, Bispo Edir Macedo, apresenta patrimônio pessoal de maior vulto. Segundo a Revista Forbes, o fundador e líder da Igreja Universal, apresentava, em 2013, um patrimônio particular avaliado em US\$ 950 milhões (novecentos e cinquenta milhões de dólares).²²

Na lista divulgada pela Forbes, que enumerava os líderes evangélicos mais ricos do Brasil, em segundo lugar, com patrimônio avaliado em US\$ 220 milhões (duzentos e

²¹ Dados fornecidos em reportagem divulgada pela Folha de São Paulo, disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>>, consultado em 7 de outubro de 2017.

²² ANTUNES, Anderson. *The Richest Pastors In Brazil* - Revista Forbes. 17 de janeiro de 2013. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/#4012a275b1e3>. Acesso em 13 de julho de 2015.

vinte milhões de dólares), aparecia Valdemiro Santiago, criador da Igreja Mundial do Poder de Deus e dissidente da Igreja Universal. Em terceiro lugar, com US\$ 150 milhões (cento e cinquenta milhões de dólares), estava Silas Malafaia, presidente da Assembleia de Deus Vitória em Cristo. Em quarto lugar, R.R. Soares, fundador da Igreja Internacional da Graça de Deus, com patrimônio de US\$ 125 milhões (cento e vinte e cinco milhões de dólares). Por fim, em quinto lugar o casal de bispos Estevam e Sonia Hernandez da Igreja Renascer em Cristo, com US\$ 65 milhões (sessenta e cinco milhões de dólares).

Além de conhecidos pelo vulto de seus patrimônios, vários dos líderes citados na lista da Revista Forbes aparecem como personagens de escândalos envolvendo questões financeiras, alguns constando como acusados em ações promovidas pelo Ministério Público. Os crimes em que são enquadrados são principalmente de lavagem de capitais, evasão de divisas e formação de quadrilha.

Em 2009, a Igreja Universal do Reino de Deus foi alvo de investigações promovidas pelo Ministério Público Federal. Estas resultaram no indiciamento de seu líder, Bispo Edir Macedo, e de vários dirigentes que atuavam como colaboradores diretos em crimes como estelionato, falsidade ideológica, lavagem de capitais e formação de quadrilha.

Na denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal, segundo o procurador da República Sílvio Luís Martins de Oliveira, o crime de estelionato estaria configurado na obtenção de dinheiro dos fiéis da Igreja Universal, por meio do “oferecimento de falsas promessas e ameaças de que o socorro espiritual e econômico somente alcançaria aqueles que se sacrificassem economicamente pela Igreja”. Já o crime de falsidade ideológica seria por conta da inserção nos contratos sociais de empresas do grupo da Igreja Universal de composições societárias diversas das verdadeiras, expediente que visava ocultar a real proprietária dos empreendimentos, constituída na própria Igreja.

Além disso, na peça do *parquet*, os líderes da Igreja são acusados de estruturar um esquema milionário de envio de recursos ao exterior e criação de empresas de fachada, cujos recursos foram empregados para a aquisição de meios de comunicação pela Igreja, entre outros empreendimentos. A arrecadação vinda dos fiéis – chamado de dinheiro “sofrido” pelo fato de provirem em notas amassadas, rasgadas e suadas – era encaminhada aos operadores de câmbio, os “doleiros”, que as convertiam em dólares e encaminhavam a empresas *offshore* pertencentes ao grupo de Universal, sediadas em paraísos fiscais. Posteriormente, os valores eram reconvertidos em moeda nacional, sendo aplicados na compra de meios de comunicação no Brasil, todos registrados em nome de bispos ou

pessoas ligadas à Igreja. Assim estariam configurados os crimes de lavagem de dinheiro e evasão de divisas.

Nos termos postos na denúncia:

Assim foi que valores doados por fiéis da Igreja Universal do Reino de Deus, em sua maioria pessoas humildes e de escassos recursos financeiros, sofreram uma espúria engenharia financeira para, ao final, se converterem em participações societárias de integrantes da Igreja Universal do Reino de Deus em empresas de radiodifusão e telecomunicações, certamente um destino totalmente ignorado pelos crentes e pela Receita Federal, bem como absolutamente incompatível com os objetivos de uma entidade que se apresenta como religiosa perante a Sociedade e o Estado.²³

A ação ainda tramita perante a Justiça Federal de São Paulo, contudo sem sentença de mérito. Vale mencionar que, quando do recebimento da denúncia, foi impetrado *habeas corpus* em defesa do Bispo Edir Macedo perante o Tribunal Regional Federal da 3ª. Região, requerendo trancamento da ação penal. Foi negado o pedido liminar em janeiro de 2012, sendo confirmada a decisão negativa em outubro do mesmo ano. A última movimentação relevante da ação registrada até dezembro de 2017 consiste na redesignação da audiência para oitiva de Edir Macedo para janeiro de 2018.

Dissidente da Igreja Universal do Reino de Deus, o pastor Valdemiro Santiago, fundador e líder da Igreja Mundial do Poder de Deus, em 2012, teve seu patrimônio pessoal exposto e questionado em suas origens por reportagem veiculada pela Rede Record, emissora televisiva de propriedade do Bispo Edir Macedo. Na sua primeira investida contra o “concorrente”, o líder da Universal tenta associar Valdemiro Santiago à figura do “diabo”, aparecendo em vídeo no qual surge “exorcizando” uma mulher supostamente possuída pelo “demônio”, que então diz que Valdemiro é servo do “diabo” e que todos da Igreja Mundial estariam em pecado.²⁴

Nos dias seguintes à divulgação do vídeo, a Rede Record deu continuidade à “denúncia”, exibindo reportagem sobre, nas palavras empregadas na manchete, o “apóstolo milionário”, em seu programa “Domingo Espetacular”. A reportagem prometia mostrar o “paraíso que o dinheiro dos fiéis da Igreja Mundial do Poder de Deus proporcionou a Valdemiro Santiago, o apóstolo”.

²³ Embora tramite em segredo de justiça, o acesso às informações apresentadas foi possível pela reportagem divulgada no sítio eletrônico do Ministério Público Federal e nas decisões prolatadas nos recursos interpostos junto ao Tribunal Regional Federal da 3ª. Região. Notícia disponível em <<http://www.mpf.mp.br/sp/sala-de-imprensa/noticias-sp/12-09-11-2013-mpf-denuncia-edir-macedo-e-mais-tres-por-lavagem-dinheiro-e-evasao-de-divisas>> consulta em 14 de setembro de 2017. Número CNJ da ação 0038794-85.2011.4.3.000. Acesso em 17 de novembro de 2016.

²⁴ Vídeo disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=C8ojIxM9nZc>>, Acesso em 4 de novembro de 2017.

Ironicamente, o repórter que conduziu a reportagem, Marcelo Rezende, fala sobre o “milagre do enriquecimento” do pastor, situando o telespectador: “Durante mais de quatro meses, nossa equipe seguiu a trilha do dinheiro, que começa na doação dos fiéis e vai parar no bolso do novo criador de gado do Pantanal”, pontuando ainda que Valdemiro “hoje esbanja uma vida de riqueza com direito a aviões, helicópteros e carros de luxo”. O repórter conclui a matéria com a exposição da fala de um “especialista” da área tributária que afirma: “Eu diria que a exploração da atividade agropecuária é incompatível com qualquer atividade religiosa.”²⁵

Outro caso divulgado pela imprensa envolvendo operações financeiras realizadas por pastores de Igrejas pentecostais foi a denúncia contra o casal de bispos Estevam e Sonia Hernandes, da Igreja Renascer em Cristo. Ambos foram indiciados pelos crimes de evasão de divisas e condenados pela Justiça Federal.²⁶

A decisão proferida pelo juiz à época, Fausto De Sanctis, da 6ª. Vara Criminal de São Paulo, acatou parcialmente a denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal, condenando o casal de bispos a quatro anos de reclusão, pena substituída por prestação de serviços à comunidade, em vista da primariedade dos réus. O crime de evasão de divisas foi praticado pelo casal ao saírem do Brasil com destino aos Estados Unidos, em 2007, com US\$ 56,4 mil (cinquenta e seis mil e quatrocentos dólares) escondidos em uma bolsa, na capa de uma Bíblia, em um porta-CDs e em uma mala. Na ocasião, o casal de bispos foi detido no aeroporto de Miami, sendo, posteriormente, condenados pela Justiça Americana pelos crimes de contrabando de dinheiro e conspiração para contrabando de dinheiro.²⁷

Importante salientar que o juiz determinou que a decisão fosse oficiada à Receita Federal, a fim de que o órgão procedesse a uma fiscalização mais acurada sobre a Igreja Renascer e seus líderes. No despacho determinando o encaminhamento, o juiz salientou que diante do envio ao exterior de “elevada cifra em espécie”, tornara-se “necessária a

²⁵ Disponível em <<https://mauriciostycer.blogosfera.uol.com.br/2012/03/19/record-abraca-guerra-religiosa-e-mostra-enriquecimento-de-bispo-rival-de-edir-macedo/>>. Consulta em 20 de outubro de 2017. Vídeo da reportagem disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=JCH4473iTII>>. Acesso em 20 de outubro de 2017.

²⁶ Ação proposta pelo Ministério Público Federal perante a Justiça Federal do estado de São Paulo. Número de origem da ação: 2007.61.81.001487-3

²⁷ Reportagem divulgada pela Jornal Estadão em 2 de dezembro de 2009 em <<http://www.estadao.com.br/noticias/geral,casal-hernandes-e-condenado-pela-justica-de-sao-paulo,475610>>. Acesso em 27 de novembro de 2017.

perquirição acerca da existência de atividade lucrativa que eventualmente venha a colidir com o instituto da imunidade da imunidade tributária”.

A utilização do aparato das entidades religiosas para a lavagem de dinheiro também foi noticiada pela mídia em 2016 por conta das investigações da “Operação Lava Jato”. Na mira das investigações estavam o então Presidente da Câmara dos Deputados à época das investigações, em 2016, Eduardo Cunha, e Samuel Cássio Ferreira, dirigente da Assembleia de Deus Ministério Madureira, à qual o deputado declarava-se vinculado.

Na denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal, Eduardo Cunha é acusado de corrupção passiva e lavagem de capitais, crimes que teriam sido operacionalizados por intermédio da Assembleia de Deus, e seu dirigente, Samuel Cássio Ferreira. A Igreja teria sido usada para receber o repasse de parcela da propina recebida referente à contratação de dois navios-sonda da Petrobrás.²⁸

A lavagem de capitais promovida no âmbito das entidades religiosas brasileiras é tema do livro lançado em 2015, nos Estados Unidos, pelo atualmente Desembargador no Tribunal Regional Federal da 3^a. Região, Fausto De Sanctis, intitulado “*Churches, Temples, and Financial Crimes – A Judicial Perspective of the Abuse of Faith*”. Ainda sem tradução para o português, a obra, em tradução livre “Igrejas, Templos e Crimes Financeiros – Uma perspectiva judicial do abuso de fé” –, aborda as investigações policiais realizadas no Brasil contra os crimes praticados no âmbito das entidades religiosas brasileiras, entre as quais a Igreja Universal do Reino de Deus e a Renascer em Cristo, já mencionadas.

Interessante pontuar duas observações de De Sanctis, feitas em entrevista ao Jornal Valor Econômico, em 2014. O Desembargador asseverou “[...] que a imunidade tributária prevista aos templos religiosos é eficaz para abrigar recursos de procedência criminosa, sonegar impostos e dissimular o enriquecimento ilícito.” Além disso, pontuou que, em virtude de muitas organizações religiosas manterem sedes fora do Brasil, por conta da inexistência de tratados internacionais ratificados pelo Brasil quanto à matéria,

²⁸ Reportagem divulgada pelo jornal O Dia em 13 de maio de 2016. Disponível em <https://odia.ig.com.br/brasil/2016-05-13/igreja-evangelica-entra-na-mira-da-operacao-lava-jato.html> Acesso em 15 de janeiro de 2017.

“é impossível auditar as doações dos fiéis. E isso é ideal para quem precisa camuflar o aumento de sua renda, escapar da tributação e lavar dinheiro do crime organizado.”²⁹

O panorama das religiões brasileiras apresentado demonstra o desvirtuamento sofrido pela garantia da imunidade tributária. Mediante o desvio de suas finalidades essenciais, as religiões, têm se tornado atividades altamente lucrativas.

Nos casos expostos, fica evidente a utilização da entidade religiosa para o cometimento de diversos crimes. É praticado estelionato contra os fiéis, quando constrangidos a contribuir com valores em dinheiro em troca de supostas “curas” e “providências divinas”, muitas vezes a despeito de sua parca disponibilidade de recursos, arrecadação que se destina ao enriquecimento de seus líderes. Além disso, cumpre mencionar os delitos de evasão de divisas e lavagem de dinheiro praticados no seio dessas organizações, a fim de viabilizar a transferência destes valores para o patrimônio pessoal de seus líderes e dirigentes.

Nesse contexto, surgem vários questionamentos acerca da aplicação da normativa imunitória: se a normativa, tal qual posta na Constituição hoje, é suficiente a dar conta do cenário que se consubstancia no seu entorno; se a interpretação atualmente consagrada no Supremo Tribunal Federal estaria, em verdade, corroborando com a descaracterização do instituto; e se a legislação e a jurisprudência, a pretexto de resguardar a liberdade religiosa, estariam, na realidade, fomentando, pela via da imunidade, práticas ilegais cuja real finalidade é ludibriar fiéis em busca de lucro e de modo a promover o enriquecimento dos líderes das seitas.

Em síntese, é possível afirmar que o Estado vem corroborando com a consolidação desse cenário por intermédio da ausência de regulamentação adequada à imunidade religiosa e da permissividade verificada na jurisprudência atinente ao tema. Em ambas, percebe-se a falta de nitidez dos limites da prerrogativa e a inexistência de parâmetros e garantias à fiscalização dos entes desonerados.

Nesse sentido, a proposta de releitura da imunidade dos templos, com vistas a pontuar saídas possíveis ao impasse atualmente verificado, parte da análise da imunidade em sua integralidade, questionando o entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal. Resumidamente, indaga-se acerca da desconsideração de princípios basilares da

²⁹ VIEIRA, André Guilherme. Doleiros usam imunidade tributária de igrejas para lavagem. Valor Econômico, São Paulo, 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/3492654/doleiros-usam-imunidade-tributaria-deigrejas-para-lavagem>>. Acesso em 11 de outubro de 2017.

Constituição como a laicidade do Estado brasileiro, que se desdobra na proibição à subvenção, e da *ratio essendi* da imunidade religiosa, na qualidade de imunidade de proteção, em contraponto às imunidade da alínea “c”, caracterizadas como de promoção. Nessa senda, intenta-se verificar a possibilidade de o Judiciário oferecer parâmetros aptos a evitar o desvirtuamento da normativa imunitória.

Por fim, pretende-se refletir sobre possíveis alterações na atual regulamentação conferida à imunidade. Assim, serão examinados os projetos de lei e propostas de emenda já apresentados acerca da imunidade religiosa, pontuando sobre sua viabilidade e efetividade para conferir respostas mais efetivas à problemática apresentada.

A jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal acerca da imunidade religiosa adota corrente ampliativa. Conforme já analisado, a ideia central que permeia o entendimento da Corte remete-se à necessidade de se conferir a maior elasticidade possível à norma imunitória, de modo a não comprometer a liberdade religiosa, seu vetor axiológico.

O julgado paradigmático sobre o tema, e que norteia até hoje os demais casos analisados pelo Supremo, compreende o Recurso Extraordinário nº. 325.822, de 2002, em que restou reconhecida a imunidade à totalidade dos imóveis pertencentes à Mitra Diocesana de Jales, incluindo-se aqueles não empregados como templo e locados a terceiros. Já se passaram quinze anos desde sua análise, e, mesmo diante dos equívocos nele perpetrados, seu entendimento é reiterado até a atualidade.

Os principais pontos problemáticos dizem respeito à desconsideração de três fatores na consolidação das exegeses extraídas do julgado: a laicidade do Estado brasileiro, a proibição à subvenção aos cultos por parte do Poder Público, e à *ratio essendi* da norma, que a atribui natureza de imunidade de proteção à desoneração dos templos.

O Brasil é um Estado laico, não confessional, não adotando, portanto, nenhuma religião oficial. Desta forma, o Estado brasileiro compromete-se a manter uma postura de imparcialidade em relação às confissões professadas em seu território, bem como a oferecer-lhes proteção indistintamente, por força do caráter fundamental do direito de liberdade religiosa.

O compromisso de inércia ínsito ao caráter laico implica na obrigatoriedade de não interferência pelo Estado, seja para auxiliar, seja para embaraçar as atividades desenvolvidas pelas organizações religiosas. Tais desdobramentos da neutralidade são consignados na Constituição Federal em dois dispositivos.

No que tange à oposição de obstáculos, um deles é a própria imunidade religiosa, disposta no artigo 150. Assegurada indistintamente aos templos de qualquer culto, a norma desonerativa garante que não haverá ingerência do Estado nas religiões pela via da tributação, proibindo-se a instituição de impostos que possam resultar em entraves ao seu funcionamento.

Em relação à cooperação do Estado com as confissões, é o disposto no artigo 19 da Constituição Federal:

Art. 19 CF 88 É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

A redação do artigo 19, inciso I, é clara ao vedar aos entes da Federação o estabelecimento de cultos religiosos, sua subvenção, e a manutenção, com estes ou com seus representantes, de relações de dependência e aliança. A única ressalva é possibilidade de colaboração de interesse público.

A Constituição Federal, portanto, não deixa margem a dúvidas quanto ao papel exercido pelo Estado brasileiro em relação às religiões. Sua atuação, em todos os seus Poderes, deve ter como fundamento o compromisso de imparcialidade e proteção.

Nesse sentido, a imunidade religiosa, como instrumento criado para impedir a interferência do Estado sobre a liberdade de crença e de culto por intermédio da tributação, tem sua *ratio essendi* na proteção conferida a esse direito fundamental. Ressalte-se: a imunidade religiosa configura imunidade de proteção.

Tal característica torna-se mais nítida quando comparada a imunidade dos templos com a imunidade das entidades da alínea “c”. Este dispositivo contempla com a benesse partidos políticos, incluídas suas fundações, sindicatos de trabalhadores, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

A razão de ser da imunidade dessas entidades está no fato de desenvolverem atividades relacionadas a valores que o Estado compromete-se a promover e não apenas proteger. No caso específico das instituições de educação e assistência social, há o desempenho de atividades que, pelo texto constitucional, deveriam ser realizadas pelo Poder Público. Contudo, devido à insuficiência de recursos estatais, é dada permissão aos particulares para seu exercício, aos quais é reconhecida a imunidade como forma de incentivo financeiro.

O paralelo entre as imunidades das alíneas “b” e “c” permite observar a distância existente entre ambas. Em se tratando de instrumentos que visam a fins diversos, quais sejam, respectivamente, proteger e promover, demandam posturas estatais diametralmente opostas, harmonizadas com cada uma das finalidades.

Essas três premissas – laicidade, vedação à subvenção e natureza de proteção –, portanto, constituem o núcleo axiológico que deve fundamentar as interpretações a que submetidas a normativa imunitória. Sob esse enfoque, fica evidente que a exegese consolidada na jurisprudência do Supremo consagra limites à prerrogativa muito aquém daqueles pensados pelo constituinte originário.

No julgado emblemático do Recurso Extraordinário n.º. 325.822, de 2002, a exegese vencedora não levou em consideração nenhum destes fatores. A tese consolidada para a imunidade dos templos, que determinou a inclusão de imóveis locados a terceiros, baseou-se na importação da argumentação do Recurso Extraordinário n.º. 237.718-6, de São Paulo, julgado em 2001, no qual fora analisada a imunidade da Província dos Capuchinhos de São Paulo.

Neste julgado, foi determinada a exclusão da incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano sobre imóvel da entidade que se encontrava locado a terceiros sob a justificativa de a renda restar revertida à consecução das finalidades essenciais da Província. Contudo, embora a entidade tenha caráter religioso, a imunidade em questão fora analisada à luz da alínea “c”, visto que constituída também como entidade de assistência.³⁰

No voto vencedor, o Relator Ministro Sepúlveda Pertence expôs suas razões para reconhecer imunidade à Província:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão – conforme ao do precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

Essa argumentação é transcrita no pelo Ministro Relator Ilmar Galvão em seu voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n.º. 325.822, um ano depois. Assim,

³⁰ Ementa: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos alugueis seja aplicada em suas finalidades institucionais. Recurso Extraordinário n. 237.718-6 de São Paulo. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 21 de março de 2001.

o ministro emprega-a como parâmetro para pontuar a distinção entre as imunidades dos templos e das entidades da alínea “c”, ponderando nos seguintes termos:

Com efeito, esta Corte, por ambas as Turmas, tem reconhecido o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822).

Só que, em todos esses casos – e em outros semelhantes – o apelo extremo foi processado sob a alínea c do dispositivo constitucional acima citado, que veda a instituição de impostos sobre *“patrimônio, renda e 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”*.

No presente caso, contudo, a alínea invocada, desde a propositura da ação, é a b (“templos de qualquer culto”), repousando unicamente sobre ela – e que foi devidamente prequestionada – a discussão do tema.

Sendo assim, não socorre às recorrentes a interpretação ampliativa que este Tribunal vem imprimindo à matéria sob o pálio da alínea c, mesmo porque seria extremamente difícil identificar no conceito de **templo**, de sentido unívoco, *“lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”*.

Não obstante a coerência das razões apresentadas pelo Ministro Ilmar Galvão, o Ministro Relator para o acórdão Gilmar Mendes não se contentou em desconsiderá-las, optando por distorcê-las. No entendimento que utiliza para finalizar seu voto vencedor, já exposto no item anterior, mas que vale lembrar:

Pois bem. Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Ministro Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo do art. 150, VI, “b, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda, ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.

Na exposição do trecho acima, percebe-se que a equiparação entre os templos e as entidades da alínea “c” fundamentou-se, precipuamente, no fato de o parágrafo 4º trazer limites para ambas as imunidades. Uma argumentação inegavelmente superficial, principalmente diante das consequências dela advindas e que já eram possíveis de se prever.

Por força de sua equiparação às entidades da alínea “c”, estendeu-se aos templos a exegese consagrada no Recurso Extraordinário nº. 237.718-6, entendendo-se que, à observância dos limites postos no parágrafo 4º, bastaria que os recursos provenientes das locações fossem reaplicados nas finalidades essenciais da entidade. Assim, em tese, estaria assegurada a máxima efetividade à liberdade religiosa protegida pela desoneração.

O cerne da questão é o não cabimento da equiparação entre as entidades religiosas da alínea “b” e as entidades da alínea “c”, em especial as instituições de assistência como

a Província dos Capuchinhos. Tratam-se de imunidades, respectivamente, de proteção e promoção, cujas naturezas implicam em posturas diametralmente opostas por parte do Estado.

Nesse sentido, é curioso observar que o desdobramento prático mais relevante do Recurso da Mitra de Jales, que é a consagração do requisito da reaplicação como necessário e suficiente para obediência ao parágrafo 4º, provém da argumentação do Recurso da Província dos Capuchinhos, contudo, ambos diferem em absoluto nas premissas empregadas. Enquanto o primeiro parte da equiparação entre as entidades da alínea “b” e “c”, o segundo parte de sua diferenciação, ambos para interpretar a norma do parágrafo 4º, que, de forma no mínimo inusitada, deveriam levar a exegeses opostas.

Nos seguintes termos posiciona-se o Ministro Sepúlveda Pertence, no voto vencedor do Recurso da Província dos Capuchinhos:

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

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

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

O voto do Ministro já asseverava a distinção entre as imunidades, causando estranhamento a desconsideração e desvirtuamento verificados na sua importação ao Recurso da Mitra de Jales. A alocação de suas regulamentações no mesmo dispositivo não é e nem pode ser fator suficiente a afastar os demais vetores interpretativos que devem nortear a interpretação das imunidades.

A imunidade das entidades de assistência social é justificada nas atividades que estes particulares realizam e que, pela dicção da Carta Magna brasileira, deveriam ser desempenhadas pelo Estado. Ou seja, a norma imunitória é instituída de modo a ser instrumento de fomento a essas funções exercidas por entes privados. O Estado participa desonerando tributos, representando, na prática, um aporte indireto de recursos.

Exemplo bastante ilustrativo da temática são as universidades filantrópicas. As universidades atuam fornecendo serviços de educação, dever do Estado nos termos do artigo 208 da Constituição Federal. Todavia, dada a escassez de recursos públicos, não é possível a manutenção de universidades públicas em número suficiente à demanda da

população. Assim, o apoio a essas entidades pode ser oferecido através da imunidade, que lhes gera economia de recursos, a serem reempregados na consecução de seus objetivos que também são de interesse do Estado.

Na situação apresentada, a educação também é um fim a ser perseguido pelo Estado, fato que respalda sua postura de incentivo e o caráter de promoção da imunidade correlata. É nesse contexto que se justifica a interpretação do parágrafo 4º às entidades da alínea “c” resumido ao requisito da reaplicação.

Nas palavras de Martins (2015, p. 14):

Em outras palavras, para atrair instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social para fazer o que o Estado deveria fazer com nossos tributos e não faz, houve por bem, o constituinte, em seção especial de vedações tributárias, preservar tais instituições de pagar impostos e contribuições sociais, na medida em que realizem as finalidades a que se propuseram.

Os recursos angariados e beneficiados pela imunidade são destinados à consecução das finalidades essenciais das entidades imunizadas que também constituem fins perseguidos pelo Estado. Desta forma, há interesse do Estado em incentivar o desenvolvimento de atividades econômicas por parte destas entidades, o qual é promovido, também, pela imunidade que lhes é assegurada.

O mesmo raciocínio confere coerência ao entendimento mais lasso atribuído a essa imunidade. O requisito da reaplicação mostra-se satisfatório, pois há interesse por parte do Estado em manter e expandir as atividades desempenhadas pelas entidades de educação e assistência.

Já no que tange à imunidade dos templos, o entendimento é o oposto. O caráter laico do Estado demanda do Poder Público uma postura de inércia em relação aos templos, ficando proibido tanto de incentivá-los quanto de embaraçar-lhes o funcionamento, premissa a ser considerada também pelo Judiciário.

A imunidade religiosa tem sua razão de ser na proteção conferida ao particular para que possa exercer livremente seu direito de crença e de culto. A garantia de imunidade materializa na norma o compromisso do Estado em não restringir a liberdade religiosa.

De igual modo a norma insculpida no artigo 19, inciso I, da Constituição. Ao Estado é vedado manter relações de aliança com entidades religiosas ou seus dirigentes, bem como subvencionar os cultos, consagrando, neste dispositivo, seu comprometimento em não fomentá-los.

Na conjugação desses dois aspectos encontra-se o caráter laico do Estado, caminho pelo qual deve seguir a imunidade. A amplitude da desoneração, portanto, deve ser ampla o suficiente para oferecer proteção ao direito fundamental que resguarda, mas não excessiva a ponto de promover fomento às organizações religiosas.

Ocorre que a jurisprudência assentada no Supremo Tribunal Federal vai em sentido contrário a essas premissas. Ao equiparar as entidades da alínea “b” e “c”, e compartilhar um mesmo sentido aos limites do parágrafo 4º, a Corte posicionou o Estado para além de seu papel em relação aos templos, convertendo uma imunidade de proteção em promoção.

Na prática, a desoneração para além das atividades relacionadas às finalidades essenciais do templo transforma-se em subvenção ao culto. Ampliar-se a imunidade além dos limites pensados pelo constituinte originário equivale, na prática, à renúncia de receita por parte do Estado, que resulta em recursos disponíveis para a entidade religiosa. A subvenção não é direta, porém é inequívoca.

Pensar a norma imunitória de modo a conferir máxima efetividade ao valor que lhe é correspondente é, necessariamente, avaliar o intuito do constituinte em relação a esse valor, ou seja, se deseja promovê-lo ou apenas protegê-lo. Quando se extrapola o limite da proteção, a atuação do Estado converte-se em subvenção.

Exemplo ilustrativo da questão é a manutenção de estacionamento contíguo ao templo, em que é realizada cobrança, mesmo que utilizado exclusivamente pelos fiéis. Tendo em vista a inexistência de relação entre as finalidades essenciais do templo e o serviço de guarda de carros, imunizá-lo equivale, portanto, a incentivar o culto.

Do ponto de vista prático, o estacionamento é ofertado ao fiel como forma de facilitar sua vinda ao templo, mas ele não é *conditio sine qua non* à exteriorização da fé. O fiel pode vir de ônibus, de táxi, pode morar perto, entre inúmeras hipóteses. Assim, ao imunizar seu patrimônio e o serviço nele desenvolvido, o Estado está indiretamente incentivando a presença do fiel por intermédio da renúncia de recursos que seriam carreados aos seus cofres. O Estado deixa de apenas proteger o valor e passa a promovê-lo.

E não há que se falar em prejuízo à liberdade de crença ou de culto. O seguidor da Igreja não terá seu direito fundamental cerceado pela não disponibilização de um espaço para estacionar seu veículo, pois poderá utilizar todas as opções citadas para chegar ao templo. Em havendo cobrança, portanto, deverá haver tributação, sob pena de caracterizar incentivo do Estado à propagação da crença.

Resumir os limites da imunidade religiosa ao requisito da reaplicação, fundamentado na equiparação entre os templos e as entidades da alínea “c”, corresponde a entender as finalidades essenciais das Igrejas como interesses também perseguidos pelo Estado. Nesse sentido, precisas as palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, dessa vez em seu voto vencido proferido no julgamento da Mitra de Jales:

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

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

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

Soller (2004, p. 130) resume a problemática nos seguintes termos:

Quando se tem em mente que a imunidade em questão não visa à promoção de algo, mas simplesmente à preservação de um valor – a liberdade de consciência e de culto – fica mais fácil perceber que a *mens legis* da Constituição impõe que a imunidade somente atinja os atos religiosos por assim dizer. Todos os demais atos (não religiosos) estarão sujeitos à tributação, sob pena de o Estado subvencionar as religiões, promovendo-as, o que é vedado constitucionalmente.

Repita-se: o Estado brasileiro é laico, não estimula, promove ou se compraz com nenhuma religião, apenas tolera. Nesse sentido, seria incompreensível sustentar que os atos não religiosos pudessem não ser tributados, pois isso seria um estímulo inconstitucional que o Estado daria a essas religiões.

Nessas ponderações comprova-se a insuficiência do requisito da reaplicação e a necessidade de sua conjugação aos demais limites analisados no item anterior, em especial a obtenção. Pensar na imunidade dos templos condicionada aos requisitos postos no item A é pensá-la na extensão tencionada pelo constituinte originário.

A inexistência de finalidade lucrativa, entendida como a busca pelo lucro como seu fim principal a ser distribuído entre seus líderes, a necessidade de a obtenção de recursos dar-se nas finalidades essenciais do templo e serem nelas reaplicados, a vedação ao prejuízo à livre concorrência e ao envio de remessas em dinheiro ao exterior fixam as balizas pretendidas pelo constituinte. No plano destas condições a imunidade religiosa fica adstrita à proteção e o Estado à postura de imparcialidade com a qual se comprometeu.

Nessa perspectiva, destaca-se o requisito da obtenção, desconsiderado pelo Supremo Tribunal Federal. Conjugado com a reaplicação, sua observância mantém em

torno do núcleo das finalidades essenciais as manifestações de riqueza da entidade religiosa, evitando que a imunidade religiosa seja desvirtuada e transforme-se em subvenção indireta aos cultos por parte do Estado.

Circunscrever a imunidade dos templos às atividades desenvolvidas na busca por conectar o homem ao divino harmoniza a prerrogativa ao caráter laico do Estado e à sua proibição de subvencioná-los. E não há que se falar em prejuízo à liberdade religiosa, haja vista que, mesmo diante dessa interpretação restritiva, permanecerão imunes as práticas essencialmente religiosas.

Em sentido contrário, Martins (2015, p. 16) entende que a desoneração via imunidade não configura subvenção pelas seguintes razões: “a vedação ao poder de tributar, portanto, é uma outorga constitucional, jamais podendo o Estado falar em renúncia fiscal, porque não se pode renunciar ao que não se tem”.

Contudo, embora a ponderação do autor esclareça a imunidade do ponto de vista da teoria do Direito, observada do ponto de vista prático compreende um mero jogo de palavras. Ao desobrigar-se uma pessoa do pagamento de tributo, na prática, está-se diante de valores que serão poupados pelo seu beneficiário, independente da denominação do instituto previsto na legislação que lhe autoriza. Fato é que haverá um montante excedente disponível e que poderá ser empregado em outros fins, restando caracterizada, em sua essência, a subvenção.

No final das contas, da jurisprudência atualmente consolidada no Supremo, extrai-se autorização tácita a práticas que resultam em subsídio aos cultos, desvirtuando o propósito da imunidade religiosa. Observe-se que a laicidade do Estado não foi sequer mencionada no voto vencedor e nos posicionamentos que o acompanharam.

No intuito de conferir máxima efetividade ao valor protegido pela imunidade religiosa, a Corte desvirtuou a prerrogativa, retirando o Estado da sua posição de inércia e transferindo-o para uma posição de fomento às confissões religiosas. Na reiteração desse entendimento, ampliou-se o espaço para as fraudes relatadas anteriormente.

Nesse contexto, ao invés de impor limites à atuação do Estado, de modo a atribuir o mesmo tratamento imparcial a todas as crenças, a imunidade passa a beneficiá-las. E não há que se argumentar que o benefício estender-se-ia indistintamente a todos, haja vista que acaba por privilegiar as entidades que apresentam maiores movimentações financeiras e patrimoniais, isto é, aquelas com maior probabilidade de buscarem o lucro para distribuição entre dirigentes.

Analisados esses pontos da jurisprudência consolidada, cumpre apontar alguns de seus desdobramentos mais atuais, verificados em face da insistência das Fazendas Públicas em executar as entidades religiosas. Em seus últimos posicionamentos, a Corte tem entendido que o ônus de provar a reaplicação dos recursos angariados pela entidade religiosa em suas finalidades essenciais recai sobre a Fazenda que requer a tributação. Nestes termos é o seguinte julgado:³¹

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA.

O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395 – Espírito Santo. 1ª. Turma. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 28 de outubro de 2014.

Relevante pontuar que novamente é invocada a necessidade de se conferir máxima efetividade à liberdade religiosa como fundamento para interpretação de desdobramentos da imunidade religiosa. É o voto do relator Ministro Luís Roberto Barroso:

De início, cumpre registrar que a Corte vem optando por conferir proteção privilegiada à imunidade reconhecida em favor das entidades assistenciais, de modo a atribuir-lhe a máxima efetividade possível. Um reflexo desta forma de compreender o instituto é que a imunidade, enquanto projeção dos direitos fundamentais do contribuinte, só deve ser afastada mediante prova em sentido contrário produzida pela Fazenda. Nos termos da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não cabe à entidade demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade.

Além disso, a Corte tem negado provimento aos recursos interpostos pela Fazenda Pública, sob o argumento de impossibilidade de revolvimento de matéria fático-

³¹ Julgados em que é reiterado o entendimento de recair sobre a Fazenda Pública o ônus de comprovar a destinação dos recursos da entidade religiosa em finalidade diversa da essencial: Agravo de Instrumento n°. 746.263, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 12 de novembro de 2013; Agravo no Recurso Extraordinário n°. 759.977, Relatora Ministra Cármen Lúcia, julgado em 24 de setembro de 2013.

probatória, nos termos de sua Súmula 279, seguindo julgado representativo do posicionamento:³²

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Controversa a comprovação da finalidade do imóvel. Matéria infraconstitucional. 4. Requisitos para imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição Federal. Reexame de matéria fático-probatória. Súmula 279. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo. 918.697 do Rio de Janeiro. 2ª. Turma. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 2 de maio de 2017.

O panorama jurisprudencial acerca do tema, como é possível perceber, demonstra a insuficiência no trato estatal da matéria diante do fenômeno da mercantilização das religiões. Nesse sentido, é a proposta de releitura da norma, de modo a conferir-lhe aptidão a dar conta das situações de desvirtuamento expostas na introdução.

Em verdade, o posicionamento adotado pelo Supremo é representativo da postura adotada pelo Estado brasileiro em face do cenário que se desenha em torno da imunidade religiosa. O Legislativo omite-se em conferir uma regulamentação mais precisa ao instituto, e o Executivo, diante da falta de legislação a nortear e respaldar sua atuação, fica de mãos atadas no desempenho do seu *munus* arrecadatório e fiscalizatório.

Diante disso, entende-se que as soluções possíveis a ofertar respostas mais satisfatórias passam, inicialmente, pela atuação do Judiciário, em especial o Supremo Tribunal Federal, na qualidade de guardião da Constituição, e do Legislativo, nos termos a serem explanados a seguir.

No que diz respeito ao Poder Judiciário, o primeiro ponto a ser considerado é a revisão da jurisprudência atualmente consolidada. É premente a necessidade de revisão de seu entendimento por parte da Corte, de modo a levar em consideração o caráter laico do Estado brasileiro, a proibição de subvenção aos cultos e a natureza de imunidade de proteção da imunidade religiosa.

Estes vetores interpretativos indicam e respaldam uma interpretação mais restritiva, em comparação à atual. Uma exegese válida passa, necessariamente, por

³² Julgados em que é reiterado o entendimento pela necessidade de reaplicação: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 800.395 do Espírito Santo, de 28 de outubro de 2014; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 651.138-1 do Rio de Janeiro, julgado em 26 de junho de 2007 e Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 691.712-8 do Rio de Janeiro de 23 de junho de 2009.

Julgados em que o Recurso da Fazenda Pública não é provido por impossibilidade de reexame de matéria fático-probatória: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 918.697 do Rio de Janeiro, de 2 de maio de 2017 e Agravo Regimental nos Embargos de Divergência do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 604.390 de São Paulo, de 1º. de dezembro de 2017.

considerar o texto constitucional em sua integralidade, sob pena de se promover um valor sacrificando outro.

Nesse sentido é a consideração dos conceitos analisados no Capítulo I e dos parâmetros objetivos postos no parágrafo 4º no item anterior. No que diz respeito ao conceito de templo, conforme já estudado, o parágrafo 4º não deixa dúvidas quanto ao entendimento do constituinte originário e quanto àquele que melhor resguarda a liberdade religiosa. O templo é a entidade religiosa. No que tange ao culto, não há que se falar em interferência do Poder Público em determinar requisitos para que uma seita possa ser considerada culto, em especial para o reconhecimento de sua imunidade. O Estado, neste aspecto, fica adstrito ao conceito ontológico de religião, como instrumento de ligação do homem com um ser supremo.

Como é possível perceber, em relação à garantia estipulada no inciso VI, alínea “b”, do artigo 150 da Constituição, não há grande margem de atuação por parte do Judiciário. A razão disso é que esta parte da normativa assegura a imunidade religiosa, em especial nos seus aspectos subjetivos, fato que determina sua interferência direta sobre a liberdade religiosa, valor a que visa resguardar.

Não obstante, conforme amplamente tratado no item anterior, o parágrafo 4º do artigo 150, ao estipular parâmetros objetivos à imunidade, cede maior margem de atuação ao intérprete, visto que não interfere diretamente sobre a liberdade religiosa. Nesse raciocínio, a adequação da imunidade religiosa aos demais princípios insculpidos na Carta Maior é viabilizada precipuamente mediante sua harmonização à norma do parágrafo 4º.

Essa releitura da imunidade a partir do caráter laico do Estado, da vedação à subvenção aos cultos pelo Poder Público, e da natureza de proteção da imunidade religiosa resulta na fixação das balizas do parágrafo 4º nos seguintes requisitos a serem observados: ausência de finalidade lucrativa, entendida esta como a não persecução do lucro como fim precípua da entidade religiosa e como a não distribuição destes valores entre líderes e dirigentes, a necessidade de os valores e o patrimônio imunizados serem obtidos a partir do desenvolvimento de atividades relacionadas às finalidades essenciais dos templos e de que sejam nelas reaplicados, a inexistência de prejuízo à livre concorrência e a vedação à remessa de valores ao exterior. Da interpretação sistemática da imunidade religiosa à Carta Magna em sua integralidade são extraíveis essas condições, as quais delimitam a extensão da imunidade ao intento do constituinte originário.

Estes devem ser os termos em que deve ser interpretada a normativa imunitória pelo Supremo Tribunal Federal. Na moldura destas balizas é garantida a proteção à liberdade religiosa, sem que a prerrogativa se converta em subvenção aos cultos por parte do Estado.

Em se considerando os limites apostos como requisitos ao usufruto legítimo da imunidade, cumpre ressaltar que não cabe argumentar que, sendo a normativa imunitória norma de eficácia plena, seria inválido esse estabelecimento de condições. Primeiro porque, em verdade, tal classificação refere-se à imposição de condições pela via da lei infraconstitucional, que não é o caso em tela. Segundo porque não se trata de estipular novos requisitos, mas de harmonizar a prerrogativa ao restante do texto constitucional.

O caráter lacônico da norma não pode ser utilizado para justificar interpretações que violem outras normas constitucionais. Da mesma forma, o princípio da máxima efetividade não pode ser fundamento para ampliar a norma a ponto de subverter o papel do Estado. Sobre a necessidade de interpretar a norma dentro de seus limites, Paulsen (2012, p. 251) tece ponderação precisa:

É comum colocarem-se divergências sobre o critério para interpretação das imunidades, se ampliativo ou restritivo. Em verdade, porém, não é dado do aplicador nem estender nem restringir a norma imunizante, e sim perscrutar seu efetivo alcance tendo em conta todo o ordenamento e as circunstâncias do caso concreto.

Nesse aspecto é também discutível o entendimento que impõe à Fazenda Pública o ônus de provar que o patrimônio e a renda da entidade religiosa foram objeto de tredestinação, a fim de ser afastada a imunidade. É evidente que casos retumbantes, a exemplo da ação acima mencionada promovida pelo Ministério Público Federal contra Igreja Universal do Reino de Deus, em que são desviados grandes montantes, apresentam menor grau de dificuldade no que tange às provas que o caso demanda, mas não se pode olvidar a inexistência de obrigação legal por parte das organizações religiosas de manter a escrituração de suas movimentações financeiras.

Diante desse quadro, cria-se uma presunção em favor da entidade religiosa que, na prática, é quase absoluta. A comprovação de reaplicação dos recursos nas finalidades essenciais acaba ficando pela simples alegação da entidade, ao mesmo tempo em que o Fisco fica despido de garantias mínimas no desempenho de seu *munus*. A razoabilidade do posicionamento adotado pelo Supremo é, no mínimo, questionável.

Diante destas ponderações, é necessário pensar em instrumentos capazes de veicular essas exegeses mais afinadas aos desígnios do constituinte originário e hábeis a

conferir à decisão efeito vinculante e caráter *erga omnes*. Um possível instituto apto a cumprir com esse papel seria a Súmula Vinculante, haja vista sua aptidão para tornar o entendimento obrigatório aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Executivo, em especial aos órgãos fazendários.

A Súmula Vinculante respaldaria o processo administrativo no âmbito da Fazenda Pública e nortearia a atuação dos agentes fiscalizadores e das procuradorias fazendárias. Desta forma, a imunidade religiosa poderia ser reconduzida aos limites que já constam na Constituição Federal, mas que vêm sendo desrespeitados levando ao desvirtuamento da prerrogativa.

A par do não oferecimento de respostas satisfatórias pelo Supremo Tribunal Federal, há que se destacar o papel da falta de regulamentação da matéria na consolidação do cenário hodierno das religiões brasileiras. Nesse contexto, é manifesto que os entendimentos permissivos observados na jurisprudência do Supremo encontram respaldo na inexistência de normativa apta a traçar parâmetros mais nítidos à imunidade. Da mesma forma em relação às autoridades fazendárias, também prejudicadas por conta da insuficiência da legislação atinente à matéria.

A inação do Poder Legislativo nesse sentido, contudo, não passa despercebida da população e nem dos estudiosos sobre o tema. A alteração da normativa atinente à imunidade religiosa já foi objeto de vários projetos de lei e até de propostas de emenda constitucional, a maioria visando a conferir maiores limites à prerrogativa de modo a coibir os notórios abusos perpetrados.

Sem propor modificações na legislação, mas também fundamentado na sua insuficiência, cabe expor o posicionamento de Silva (2016, p. 59). O autor entende pela aplicabilidade da regulamentação relativa às entidades da alínea “c” também aos templos.

Silva (2016, p. 56) parte da premissa defendida no item anterior, veiculada na doutrina de Torres (2006, p. 253) e Costa (2006, p. 172), de que o parágrafo 4º estipula parâmetros objetivos à imunidade subjetiva dos templos. Segundo ele, para o legítimo usufruto da imunidade, os templos estariam sujeitos à observância dos requisitos postos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, da mesma forma que as entidades da alínea “c”.

O autor afirma que a necessidade de obediência à lei infraconstitucional pode advir não apenas do comando explícito da Constituição Federal, sendo possível derivar também de interpretação sistemática da norma frente ao texto constitucional como um todo. Ou seja, nas palavras de Silva (2016, p. 54-55) “quando for possível extrair do Texto

Fundamental o comando restritivo pela via da interpretação sistemática, associada aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade”.

No tema das imunidades, o autor segmenta a prerrogativa em conteúdo e forma. No que tange ao conteúdo, a restrição somente seria possível via previsão constitucional, já a forma poderia ser relegada à lei infraconstitucional, no intuito de conferir eficácia a seus preceptivos. Como núcleo fundamental de suas ideias, o autor assinala que as imunidades das alíneas “b” e “c” são imunidades subjetivas, mas limitadas por contornos objetivos, teoria já defendida por Torres (2006, p. 253) e Costa (2006, p. 172), conforme item A.

Nesse sentido, os contornos objetivos seriam passíveis de regulamentação através de lei complementar, via determinada no artigo 146 da Constituição Federal, devendo aplicar-se, por analogia, o artigo 14 do Código Tributário Nacional. Desta forma, seriam impostos às entidades religiosas os requisitos aos quais devem obediência as entidades da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição.

No que diz respeito aos requisitos subjetivos, ou seja, reconhecimento, constituição e funcionamento da entidade religiosa, Silva (2016, p. 60) entende que a legislação infraconstitucional estaria proibida de impor limites, visto que nesse ponto residira a proteção do constituinte à liberdade religiosa – em consonância ao artigo 44, parágrafo 1º, do Código Civil. No entanto, haveria espaço para regulamentação quanto aos parâmetros objetivos, a ser realizada via lei complementar, de modo a instrumentalizar, procedimentalizar e explicitar essa limitação constitucional ao poder de tributar à *mens legis* da norma imunitória.

Segundo Silva (2016, p. 61), o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição careceria de regulamentação para atingir sua eficácia plena, papel que acredita ser do artigo 14 do Código Tributário. A observância desse dispositivo garantiria a aplicação finalístico-essencial dos recursos das entidades religiosas.

Nestes termos, por questão de isonomia, as entidades religiosas equiparar-se-iam às instituições da alínea “c”, sem que haja espaço ao argumento de prejuízo à liberdade religiosa, haja vista pautar-se no princípio da igualdade.

Não obstante lógico o substrato teórico apresentado pelo autor, *data maxima venia*, entende-se que não há espaço para a aplicação do artigo 14 do Código Tributário aos templos. Embora acredite-se que a interpretação atualmente conferida à norma pelo Supremo seja demasiado elástica, a ponto de não resistir a uma interpretação sistemática

ao restante do texto constitucional e de dissociar-se da *ratio essendi* da norma, ainda assim está-se diante de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Nesse sentido, eventual remissão à regulamentação infraconstitucional deve estar expressamente consignada na Constituição, não cabendo interpretação sistemática a determinar a obediência a ditames que não foram explicitamente postos pelo constituinte.

A argumentação empregada pelo autor não é desprovida de fundamento, mas a ideia que melhor respaldaria seu posicionamento não é mencionada, que seria a equiparação entre os templos e as entidades da alínea “c” consolidada no entendimento do Supremo pelo Recurso Extraordinário n.º 325.822, da Mitra de Jales. Com base nessa equivalência, ambas as imunidades, em tese, deveriam estar sujeitas não apenas aos mesmos bônus, mas também aos mesmos ônus. Assim, poder-se-ia cogitar o usufruto de ambas estar condicionado à obediência dos mesmos ditames, incluídas aí as obrigações.

Todavia, conforme analisado no item anterior, acredita-se que a solução à problemática cinge-se à interpretação constitucional da normativa imunitória dos templos, sem necessidade de estender a estes as condições impostas às entidades da alínea “c”. Embora, na prática, os requisitos do artigo 14 do Código Tributário sejam bastante semelhantes àqueles analisados quando do estudo do parágrafo 4º, e não obstante haja concordância com a não interferência na liberdade religiosa consoante posto pelo autor, ainda assim pensa-se não ser esta a melhor exegese.

Os requisitos a serem observados para ao legítimo usufruto da imunidade religiosa derivam da própria Constituição, sendo desnecessária analogia para reconduzir a imunidade aos trilhos. E, de fato, só poderiam ser dela extraídos, haja vista a inexistência de autorizativo expresso por parte do constituinte originário, tratando-se de norma de eficácia plena e aplicação imediata.

Esse contraponto leva à conclusão da necessidade de emenda constitucional para a regulamentação da matéria. Longe de ser o objetivo do presente estudo, não se pretende exaurir o assunto pela contra-argumentação a todos os defeitos de que eventualmente padecem as propostas de emenda e projetos de lei já apresentados. O intuito é apenas pontuar as possibilidades legislativas e as tentativas já realizadas de apor limites mais nítidos à imunidade dos templos.

A proposta mais ousada já realizada após a Constituição de 1988 foi o Projeto de Emenda Constitucional n.º 176-A/93, de autoria do Deputado Eduardo Jorge, que propunha a supressão da imunidade religiosa com fundamento no Princípio da Isonomia. Contudo, a proposta não foi exitosa, sendo, na sequência, arquivada.

Não obstante, a mesma ideia foi objeto de Sugestão Legislativa proposta por Gisele Suhett Helmer, em 2015, através do espaço “Ideia Legislativa” do portal E-cidadania. Sua ideia central é a supressão da imunidade tributária dos templos. O problema apresentado pela proponente diz sobre o tema do presente estudo, sendo posto nos seguintes termos:³³

Os constantes escândalos financeiros que líderes religiosos protagonizam estão tornando-se o principal motivador da ideia de que a imunidade tributária das igrejas deve ser banida. O Estado é uma instituição laica e qualquer organização que permite o enriquecimento de seus líderes e membros deve ser tributada.

A sugestão legislativa recebeu mais de vinte mil manifestações de apoio, razão pela qual o Senador José Medeiros encaminhou requerimento à Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa para promoção de um ciclo de debates sobre a proposta. O texto poderá ser arquivado pelos senadores ou ser convertido em Proposta de Emenda à Constituição.³⁴

A sugestão de suprimir a imunidade tributária dos templos está atualmente disponível no sítio eletrônico “Consulta Pública”, mantido pelo Senado Federal. Em dezembro de 2017 contava com 146,7 mil apoios contra 148,6 mil reprovações por parte dos cidadãos em geral, demonstrando que a polêmica divide a opinião pública. Na mesma data, o texto ainda encontrava-se em tramitação na Comissão de Direitos Humanos, aguardando data para seu debate.³⁵

Do ponto de vista prático, acredita-se que muito dificilmente um projeto de emenda voltado à supressão da imunidade dos templos saia-se exitoso. Embora seja tema de alta complexidade, capaz de motivar uma tese de doutorado, dois pontos bem simples e objetivos já sinalizam o final do projeto.

O primeiro diz respeito à violação à liberdade religiosa que a supressão da imunidade correlata é apta a promover. Embora trate-se de imunidade política, e não ontológica, fator que confere ao parlamento uma margem de atuação, em tese, maior, devido à restrição direta ao direito fundamental que resguarda, já é possível prever seu arquivamento. Há evidente transgressão à proibição de retrocesso, visto que implicará,

³³ Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>> Acesso em 10 de dezembro de 2017.

³⁴ Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122096>> Acesso em 10 de dezembro de 2017.

³⁵ Disponível em <<http://www.amodireito.com.br/2017/12/direito-oab-concursos-fim-tributaria-igrejas.html>>. Acesso em 14 de dezembro de 2017.

automaticamente, na tributação irrestrita sobre patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas.

E o segundo ponto que tem mais peso, mesmo que dissociado da fundamentação jurídica, é a força da bancada evangélica no Congresso Nacional. Para a legislatura de 2015 a 2018, pesquisas apontam um número aproximado de 90 parlamentares vinculados a Igrejas dos 513 totais, correspondendo a mais de 17% (dezessete por cento) da composição do Congresso. Este número considerável associado ao poder que detém essa parcela de parlamentares já permite antever uma possível derrota dos que defendem a ideia.³⁶

Passando ao largo da questão política que o tema envolve, e pensando-a apenas do ponto de vista jurídico, acredita-se que a regulamentação via emenda constitucional, a conferir limites mais nítidos à imunidade, ou a autorizar lei complementar nesse intuito, não encontra o mesmo óbice. Pelas razões elencadas no item A, entende-se pela possibilidade de o constituinte derivado promover mudanças nesse sentido sem que incorra em violação à proibição de retrocesso.

Desde que mantida a garantia imunitória aos templos, e que a fixação de balizas não se preste a restringir para além dos requisitos analisados no item anterior, verifica-se a viabilidade de regulamentação dos parâmetros objetivos da norma por intermédio de emenda constitucional. Destaque-se que não haveria espaço para delimitações de cunho subjetivo, atinentes à previsão contida na alínea “b”, a exemplo da imposição de critérios que caracterizem um culto para fins de imunidade. Nestes limites, vale frisar, não haveria violação à liberdade religiosa.

No que tange à regulamentação via lei complementar, acredita-se na necessidade de emenda constitucional a autorizar o Legislativo para tanto. Não obstante, vale pontuar

³⁶ Os números da bancada evangélica divergem. Optou-se pelo maior número, visto que correspondente à pesquisa mais recentes a que se teve acesso.

Os dados apresentados são de setembro de 2016, estão disponíveis na *Wikipedia*, no endereço eletrônico <https://pt.wikipedia.org/wiki/Bancada_evang%C3%A9lica#cite_note-Composi%C3%A7%C3%A3o-13>. Acesso em 5 de dezembro de 2017.

Segundo dados da Radio Câmara, em reportagem veiculada em outubro de 2014, o total de parlamentares da bancada para a próxima legislatura seria de 74 (setenta e quatro deputados). Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/RADIOAGENCIA/476128-BANCADA-EVANGELICA-TERA-74-DEPUTADOS-EM-2015.html>>.

Os números fornecidos pelo Departamento Intersindical de Assessoria Parlamentar (DIAP) apontavam logo após as eleições de 2014, um número de 55 (cinquenta e cinco) parlamentares componentes da bancada evangélica. Contudo, na própria reportagem, já estava sinalizado que o número poderia ser maior, visto que o levantamento é baseado “na fé ou na ocupação de cada parlamentar eleito”. – Disponível em <<http://www.eleicoeshoje.com.br/composicao-da-bancada-evangelica-de-2015-2019/>>. Acesso em 5 de dezembro de 2017.

o Projeto de Lei Complementar nº 239/2013, de autoria do Deputado Federal Marcos Rogério, que previa a alteração do Código Tributário Nacional para estabelecer os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.³⁷

Na justificativa do Projeto, o autor afirma que seu objetivo é aumentar a segurança jurídica dos atos praticados pelas autoridades fazendárias para suspender as imunidades

³⁷ O Projeto de Lei Complementar 239/2013 foi proposto nos seguintes termos:

“PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº. __, DE 2013

(Do Sr. Marcos Rogério – PDT-RO)

Altera o Código Tributário Nacional, para estabelecer os procedimentos a serem observados para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Altera a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para estabelecer os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

Art. 2º A Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar acrescida do seguinte artigo:

“Art. 14-A. A suspensão da imunidade tributária das entidades mencionadas nas alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso IV do art. 9º desta Lei deve ser procedida em conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que a entidade não está observando requisito ou condição previstos para o gozo da imunidade, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º A autoridade fiscal incumbida de decidir sobre a matéria se pronunciará sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º. Será igualmente expedido o ato suspensivo quando decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Decidida a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela autoridade fiscal competente;

II - a fiscalização tributária lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando estiverem sendo descumpridos as condições ou requisitos fixados pela legislação de regência.

§ 11. A abertura do prazo de trinta dias prevista no § 2º deste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de falta de recolhimento dos tributos retidos sobre os rendimentos pagos ou creditados pela entidade e da contribuição para a Seguridade Social relativa aos seus empregados.” (NR)

Art. 3º. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação.”

das entidades religiosas e daquelas da alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150. Importante ressaltar que seu texto contemplava a previsão de expedição de notificação pelas autoridades fazendárias apta a suspender a imunidade religiosa quando observado pela autoridade o descumprimento a requisito ou condição para gozo da imunidade.

O Projeto foi proposto em fevereiro de 2013, no entanto, em julho do mesmo ano, o autor apresentou requerimento para sua retirada. O argumento foi de o projeto estaria eivado de “inconstitucionalidade total” ao prever a suspensão da imunidade dos templos.³⁸

No que tange às leis ordinárias, é possível mencionar ainda o Projeto de Lei n.º. 725 de 2015, de autoria do Deputado Federal Francisco Alencar, do Rio de Janeiro, que propõe alteração ao artigo 44 do Código Civil. Ao dispositivo seria inserido um quarto parágrafo determinando a obrigatoriedade de todas as pessoas jurídicas de direito privado manterem registro de sua movimentação financeira, devendo responder pela licitude das contribuições que receberem a qualquer título.³⁹

O Projeto é justificado especificamente na problemática atinente ao desvirtuamento da imunidade por parte dos templos, nos seguintes termos:

³⁸ TORRES, Rodolfo. Deputado quer manter igrejas sem pagar imposto. Congresso em Foco, Brasília, 5 ago. 2013. Disponível em: <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/deputado-quer-manter-igrejas-sem-pagar-imposto/>>. Acesso em: 10 de outubro de 2016.

³⁹ O Projeto de Lei n.º. 725/2015 foi proposto nos seguintes termos:

“PROJETO DE LEI N.º. 725 DE 2015

(Do Sr. Chico Alencar – PSOL-RJ)

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre os registros financeiros das pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 2º O Art. 44 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil- passa a vigorar acrescido do seguinte § 4º:

“Art. 44.....

§ 4º Todas as pessoas jurídicas de direito privado são obrigadas a manter registro de sua movimentação financeira, respondendo pela licitude das contribuições que receberem, a qualquer título. (NR)”

Art. 3º. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.”

O presente Projeto visa a possibilitar a correção de uma lacuna do Código Civil, especialmente no que tange às organizações religiosas. Embora haja a norma do Art. 44 do Código Civil que garanta, corretamente, que a forma de organização das entidades religiosas não sofrerá interferência do Estado, se tem percebido nos últimos anos que algumas igrejas têm sido utilizadas, por pessoas inescrupulosas, como pontos de lavagem de dinheiro ilícito e evasão de divisas. (...)

Nosso Projeto visa corrigir esse erro, mantendo, porém, por óbvio, a total independência dessas entidades na redação de suas normas internas. O PL também não fere o princípio constitucional da imunidade tributária das igrejas, pois não faz incidir tributo sobre essas pessoas jurídicas. Porém, ao acrescentar ao Art. 44 o § 4º que propomos, todas as pessoas de direito privado, incluídas as igrejas, são obrigadas a manter registros financeiros que demonstrem a licitude dos recursos que recebem a qualquer título.

A medida é salutar e reforça o princípio da isonomia, pois não só as igrejas serão obrigadas a manter registros de suas atividades contábeis. Associações desportivas e outras, que poderiam ser utilizadas para lavar dinheiro, também terão que observar a regra.

Essa medida vem ao encontro da necessidade de nossa sociedade de ver combatidos os ilícitos e impedir que as organizações religiosas tenham seus fins deturpados, servindo de meios de enriquecimento ilícito de criminosos, como tem sido noticiado frequentemente.

O Projeto de Lei n.º. 725/2015 ainda não foi votado em nenhuma das Casas do Congresso e permanece, em dezembro de 2017, aguardando parecer do Relator da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços.

Da mesma forma que as demais propostas, a questão mais relevante que pode indicar o insucesso do projeto diz sobre a força da bancada evangélica no Congresso. Do ponto de vista jurídico, o projeto é uma iniciativa tímida quando contraposto à problemática que intenta dar conta. Não obstante, dada a limitação política já mencionada, é possível afirmar que um projeto menos incisivo tenha mais chances de se sagrar vencedor.

Em tese, não se verifica inconstitucionalidade no Projeto n.º. 725/2015, principalmente diante da argumentação colacionada até o momento em relação ao parágrafo 4º. Foge à razoabilidade a concessão de um benefício fiscal sem que haja um dever contraposto que permita a fiscalização de sua fruição.

Referindo-se a dever de caráter instrumental, sem aptidão para restringir a liberdade religiosa ou a imunidade correlata, a via da lei ordinária está de acordo com a matéria em questão. Contudo, já é possível antever justificativas pautadas em teses jurídicas absurdas para barrar o projeto que, apesar de aparentemente singelo, é capaz de fornecer uma poderosa arma ao Fisco no desempenho das atividades de fiscalização.

O Projeto de Lei n.º. 725/2015, juntamente com a Sugestão Legislativa acima citada, caso venham a ser votados no Congresso, servirão de importante termômetro do

posicionamento do Parlamento acerca do tema. Impende, por ora, aguardar seus desdobramentos.

Não há dúvida que as iniciativas de regulamentação pelo Legislativo desempenham importante papel na tentativa de construção de um panorama diverso do atualmente observado. Contudo, diante do presente quadro, por uma série de razões, o Poder Judiciário ainda demonstra maior aptidão para gerar mudanças efetivas.

A primeira razão seria a questão política que envolve o tema. Considerada a representatividade da bancada evangélica no parlamento brasileiro, de antemão é possível sinalizar grandes entraves para a aprovação final destes projetos. Diante de tal fato, o Judiciário mostra-se um ator com menos amarras e, portanto, com maior poder de conduzir a imunidade aos limites pensados pelo constituinte.

A segunda razão diz respeito ao caráter concreto da problemática que se intenta combater. O fenômeno da mercantilização das religiões compreende demanda que suscita análise diante do caso concreto.

A transmutação das finalidades essenciais em finalidades lucrativas, a amplitude das zonas cinzentas de imunidade, a observância aos ditames do parágrafo 4º e da Carta Magna como um todo são temáticas que reivindicam exame no caso concreto. À exceção do contencioso administrativo, que ainda assim pode ter suas decisões questionadas em âmbito judicial, a função de perquirir a aplicação correta da norma na prática pertence ao Judiciário.

Além disso, não se pode olvidar que a regulamentação atualmente existente tem previsão exclusiva na Constituição Federal, remetendo-se ao Supremo Tribunal Federal o papel de dizer em que termos deve se dar sua aplicação. A norma em comento é também lacônica, sendo os requisitos nela implícitos extraíveis de interpretação sistemática ao restante do texto constitucional, denotando-se, assim, mais dois motivos à necessária atuação do Judiciário, em especial o Supremo Tribunal Federal, a fim de estabelecer seus contornos.

O ponto primordial nos casos apresentados diz sobre a utilização das entidades religiosas para prática de condutas criminosas às quais acabam sendo garantidos os benefícios da imunidade e da não obrigatoriedade de escrituração. Nesse sentido, é interessante observar que, embora defenda-se a necessidade de cumprimento cumulativo dos requisitos anteriormente postos para restarem obedecidos os limites do parágrafo 4º, na prática, a desobediência ao requisito da reaplicação, por si só, já tem o condão de evidenciar o desvirtuamento das finalidades essenciais do templo.

A comprovação da inobservância da norma imunitória somente é possível a partir do caso concreto. Nos termos em que atualmente regulamentada, a normativa não oferece parâmetros hábeis a viabilizar uma verificação a priori do cumprimento dos requisitos nela contidos. E o principal motivo é a ausência de obrigatoriedade de manutenção de escrituração por parte das entidades religiosas.

A conversão da finalidade essencial em finalidade lucrativa somente é observável do ponto de vista prático, quando resta comprovado que os valores angariados pela entidade foram reaplicados em fins diversos daqueles relacionados a ligar o homem à divindade. Nesta situação, não há que se falar em imunidade, da mesma forma quando os recursos são obtidos a partir de atividades desvinculadas das finalidades essenciais ou quando há remessas de valores ao exterior. Todas essas problemáticas são aferíveis apenas no plano prático, demandando, portanto, uma atuação repressiva pelo Judiciário.

Em especial quanto à reaplicação, há bastante similaridade ao confisco. Não é possível estabelecer a priori se há confisco em determinada carga tributária. A jurisprudência tem estipulado percentuais de tributação em que é possível levantar a tese do confisco, contudo, a própria jurisprudência do Supremo consagra que somente diante do caso concreto é possível aferir a existência ou não do confisco.⁴⁰

Da mesma maneira ocorre com as atividades desenvolvidas no âmbito das entidades religiosas quando a finalidade essencial passa a ser finalidade lucrativa pela desobediência aos parâmetros fornecidos pela norma. Somente no caso concreto é possível verificar o preenchimento das condições para o usufruto legítimo, e, assim poder dizer se faz jus ou não à imunidade.

Nessa perspectiva, e considerada a atual exegese do Supremo, focada exclusivamente no requisito da reaplicação, a problemática das entidades religiosas remete-se à distribuição do ônus da prova quanto à trestinação das receitas obtidas. A questão que se põe é que, não havendo obrigatoriedade às organizações religiosas de manter escrituração quanto a seu patrimônio e movimentações financeiras, a atribuição ao Fisco de comprovar o desvirtuamento do uso dos recursos resulta numa presunção absoluta em favor da religião.

Conforme pontuado, entende-se que a verificação da observância dos limites postos pelo parágrafo 4º é tarefa para análise no caso concreto, contudo, deve haver uma

⁴⁰ Difini, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2007.

contrapartida mínima às entidades. Nestes termos poder-se-ia conferir presunção relativa às alegações da entidade religiosa, mas condicionada à apresentação de documentação comprobatória das movimentações de suas receitas.

Interessante pontuar nesse sentido a observação de Fausto De Sanctis, em entrevista fornecida à Carta Capital:

No caso de instituições religiosas, cabe o estabelecimento do setor de integridade ou *compliance*, além do enquadramento de seus líderes e ou dirigentes como pessoas politicamente expostas (PEPs). O fato de igrejas e templos de uma maneira geral ocuparem um lugar único na cultura humana, influenciando a conduta dos indivíduos, encorajando-as ao trabalho, solidariedade e responsabilidade, determina a observância das obrigações legais e morais que justificam a proteção constitucional da liberdade de religião de que são detentores.⁴¹

Neste contexto, a escrituração, em verdade, ficaria mais no interesse da própria entidade religiosa do que do Fisco, haja vista ser expediente hábil à demonstrar o atendimento às condições postas no parágrafo 4º. Não configuraria, desta forma, mais um requisito a ser preenchido com vistas ao reconhecimento da imunidade, mas sim uma garantia da entidade religiosa à comprovação da obediência à norma, quando confrontada pelo Fisco.

Como se pode observar, são inúmeras as questões delicadas que envolvem o tema, razão pela qual acredita-se que a melhor saída passe pelas determinações do Judiciário. Nessa perspectiva, entende-se pela necessidade de consignação em súmula vinculante do entendimento consolidado, de modo a permitir o transporte dessas exegeses às esferas administrativas.

A supressão da imunidade dos templos não se mostra uma solução viável, dada sua inconstitucionalidade, contudo, a forma como a norma imunitória vem sendo aplicada, diante de todos os argumentos expostos, também sinaliza violação à Carta Maior. Nesse contexto, é premente a necessidade de se repensar a prerrogativa imunitória, seja no plano do Legislativo, seja no Judiciário, precipuamente em face dos fenômenos e práticas que vêm encontrando amparo no seu permissivo.

⁴¹ Disponível em <<https://www.cartacapital.com.br/politica/fausto-de-sanctis-201co-crime-prospera-onde-a-regulacao-e-frouxa201d>>. Acesso em 5 de outubro de 2017.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto é tema cujos debates ultrapassam a seara do Direito. Dado o cenário das religiões brasileiras da atualidade, questiona-se a aptidão das normas atinentes à matéria em fazer frente aos abusos e fraudes cometidos por entidades religiosas e seus líderes, fatos amplamente noticiados na mídia.

A multiplicação do número de seitas no Brasil, a prática de instar fiéis a realizar doações em dinheiro para a Igreja, o crescimento do patrimônio pessoal dos dirigentes destas entidades e seu envolvimento em crimes financeiros são assuntos recorrentes na imprensa brasileira. Nesse plano, vem à lume a imunidade religiosa, inevitavelmente indagada quanto ao alcance do benefício fiscal que veicula.

Diante desse panorama, o objetivo do presente trabalho foi analisar a imunidade dos templos em face da realidade fática em que inserida. O intuito foi examinar a normativa imunitória a partir dos conceitos nela contidos e dos limites postos pelo parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição. Em seguida, passou-se ao estudo da imunidade em sua integralidade, principalmente no que tange às limitações verificadas na interpretação atualmente consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal. A partir desse substrato teórico, e apresentado o contexto fático atual do tema, foram propostas releituras da imunidade, contemplando possíveis soluções atreladas à atuação do Legislativo e do Judiciário, voltadas a adequar a prerrogativa aos desígnios do constituinte originário.

Inicialmente, foram examinadas as expressões que compõem a normativa que assegura a imunidade, posta na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Constituição. Foram delimitados os conceitos de templo e culto mais harmônicos ao texto constitucional em sua integralidade e à *ratio essendi* da imunidade religiosa.

No que tange ao templo, foi apresentada a evolução do significado do vocábulo na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na primeira previsão constitucional da imunidade religiosa, na Constituição de 1946, o templo era entendido como a edificação em que realizados os cultos e demais liturgias relativos à confissão, materializando a figura que convencionou-se denominar “templo-coisa”.

Evoluindo deste desenho, parte da doutrina passou a entender que o templo, tal qual posto no texto constitucional, indicava não apenas o prédio, mas todo o patrimônio e as atividades desenvolvidas no seio da instituição religiosa. Desta forma, surgia o “templo-atividade”. Este posicionamento correspondeu à transição do templo tal qual

consignado nas Cartas anteriores à Carta de 1988, não tendo ganhado espaço na jurisprudência da Corte Suprema.

Posteriormente, com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, e a inclusão da norma contida no parágrafo 4º, a imunidade dos templos sofreu profunda alteração. O parágrafo 4º, ao referir-se à expressão templo empregada na alínea “b” do inciso VI do artigo 150, utilizou o vocábulo “entidade”, sinalizando o novo entendimento do constituinte originário, que extrapolava tanto a mera edificação quanto a atividade.

Desta forma, o templo passou a ser entendido como a reunião de pessoas, bens e ideias voltado à adoração de um ser supremo. Tal entendimento cristalizou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a partir do julgado paradigmático Recurso Extraordinário n.º. 325.822, de São Paulo, em 2002. No acórdão, restou consignado que o “templo” da alínea “b” deveria ser interpretado a partir do parágrafo 4º e de modo a conferir máxima efetividade à garantia de liberdade religiosa que a imunidade dos templos visa a proteger, passando a deixar a salvo da tributação por impostos tudo o que dissesse respeito à entidade.

Nesse sentido, configurou-se o entendimento até hoje mantido pela Corte e seguido pela doutrina majoritária denominado “templo-entidade”. Essa evolução marca a passagem da imunidade dos templos de uma imunidade objetiva, atrelada apenas à edificação, para uma imunidade subjetiva, vinculada ao sujeito beneficiado. E, pelas razões acima expostas, é o que mais se coaduna com o texto constitucional e com a proteção que o constituinte intentou oferecer à liberdade religiosa.

No que tange à expressão culto, entendeu-se que se trata da externalização da crença, manifestação que pode se dar por intermédio de liturgias ou de ensinamentos. Além disso, dada a subjetividade que envolve o conceito, concluiu-se pela impossibilidade de o Poder Público imiscuir-se na tarefa de dizer o que é culto. Nessa perspectiva, é vedado ao Estado estipular requisitos a serem preenchidos para que determinada seita possa ser considerada culto, haja vista a interferência direta sobre a liberdade religiosa que esse expediente causa.

Nesse sentido, cumpre assinalar que, embora possível associar a palavra culto às liturgias e celebrações realizadas no âmbito da confissão religiosa, seu melhor significado é entendê-lo na sua acepção abstrata, ou seja, como a própria confissão religiosa. Essa concepção é a que melhor identifica-se com o restante do texto constitucional e, precipuamente com os institutos previstos no parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição.

Sob tais premissas, entendeu-se que eventuais abusos cometidos em nome da religião, a exemplo de condutas delituosas como sacrifícios humanos, são questões a serem combatidas no âmbito penal, e que não dizem respeito à religião. Em relação à questão tributária, conforme foi pontuado, a problemática refere-se mais ao desrespeito dos limites apostos pelo parágrafo 4º do que propriamente ao ato de conferir-se imunidade a entidade voltada a práticas inábeis a serem consideradas culto no sentido ordinário do termo. Tais abusos, portanto, remetem-se à esfera tributária, não havendo que se falar em ingerência do Estado sobre o funcionamento do templo quanto à forma de ao culto nele praticado.

A norma insculpida na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 presta-se a assegurar a imunidade aos templos de qualquer culto quanto a impostos. Essa garantia vem sendo repetida desde a Constituição de 1946, contudo, com o advento da Constituição de 1988, recebeu uma regulamentação a mais, por intermédio da inclusão da norma posta no parágrafo 4º, que passou a lhe conferir limites.

O parágrafo 4º estabelece que a vedação à instituição de impostos aos templos consagrada no inciso VI, alínea “b”, fica restrita ao patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas. Assim, o constituinte originário estipulou parâmetros de ordem objetiva para uma imunidade de cunho subjetivo.

Partindo dessa premissa, passou-se ao exame da norma contida no parágrafo 4º, buscando identificar as balizas à imunidade religiosa nele apostas. Conforme analisado no item B do Capítulo II, a regulamentação do parágrafo 4º não é responsável por conferir existência à prerrogativa imunitória, tendo por função apenas auxiliar na delimitação de seu desenho, de modo que permaneça adstrito aos desígnios do constituinte originário.

Deste modo, não se verifica na norma do parágrafo 4º aptidão para interferir na liberdade religiosa causando-lhe prejuízo. Sua previsão primeiro vincula-se à própria imunidade, para, somente depois alcançar a liberdade religiosa.

Diante desses pressupostos, a norma do parágrafo 4º não exige uma interpretação ampliativa como a norma da alínea “b”. Cada uma mantém com o vetor axiológico da liberdade religiosa relações diversas e que demandam exegeses também distintas. Nestes termos, considerada a laicidade do Estado, a proibição imposta aos entes da Federação de subvencionar os cultos e a natureza de proteção da imunidade, não somente resta autorizada, como também indicada a interpretação restritiva ao parágrafo 4º.

Delimitados estes axiomas, as finalidades essenciais dos templos foram definidas como aquelas voltadas à adoração de um ser supremo, englobando todas as atividades voltadas à exteriorização da fé, seja por intermédio de liturgias, seja por ensinamentos. Desta forma, restrita a imunidade ao patrimônio, renda e serviços relacionados a estas finalidades, passou-se à análise do parágrafo 4º, buscando em sua redação critérios a indicar a existência ou não desta relação.

Nesse raciocínio, concluiu-se que, ao empregar a expressão finalidades essenciais, o constituinte originário foi além de entendê-las pela busca de conectar o homem a um ser superior, realizando um contraponto às finalidades lucrativas. Desta maneira, o primeiro requisito ao usufruto da imunidade pelos templos extraído da dicção do parágrafo 4º foi a ausência de finalidade lucrativa, entendida o lucro como seu fim precípua a ser distribuído a líderes e dirigentes.

A ausência de finalidade lucrativa corresponde à outra face da moeda do requisito consignado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, qual seja, a reaplicação. Nos termos desta condição, todos os valores eventualmente angariados pela entidade religiosa devem ser necessariamente reempregados nas suas finalidades essenciais.

A consolidação desse requisito deu-se no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 325.822, de São Paulo, acima mencionado. Todavia, o equívoco perpetrado pela Corte foi considerá-lo como suficiente para a observância dos limites do parágrafo 4º.

Em verdade, o parágrafo 4º, quando estipula a necessidade de patrimônio, renda e serviços estarem relacionados às finalidades essenciais das entidades religiosas, assinala não apenas o requisito da reaplicação, mas também da obtenção. Para restarem imunes à tributação, as receitas geradas pela organização religiosa devem não apenas ser revertidas a seus objetivos institucionais, mas também devem ser provenientes destes objetivos.

Exemplo seria a celebração de um casamento, pelo qual a entidade cobra um valor para remunerar o sacerdote celebrante e pela cessão do espaço onde realizada a cerimônia. Nesta situação, observa-se uma entrada de receita advinda da finalidade essencial da entidade religiosa, ressaltando-se a necessidade destes valores serem destinados à consecução de outras atividades de caráter religioso.

Há que se mencionar ainda, como desdobramento da reaplicação e da vedação às finalidades lucrativas, a proibição ao envio de remessas em dinheiro para o exterior. Não obstante existam confissões de caráter mundial, que propagam sua crença por todo o mundo, e o compromisso do Estado brasileiro de não interferência sobre as religiões, que

ultrapassa as fronteiras de seu território, ainda assim o comprometimento de não ingerência pela via imunitória restringe-se ao âmbito de sua soberania.

Autorizar o envio de remessas financeiras ao exterior, na prática, equivale a dispensar a observância do requisito da reaplicação, visto que tais valores serão utilizados em território diverso do brasileiro. Ademais, diante da impossibilidade de fiscalização fora do território nacional, restaria chancelado o permissivo aos fins lucrativos.

Por fim, há que se falar na vedação ao prejuízo à livre concorrência. Interpretando a imunidade religiosa em face das previsões contidas nos artigos 170, inciso IV, e 173, parágrafo 4º, da Constituição Federal, a entidade religiosa fica proibida de desenvolver atividades aptas a causar danos à livre concorrência.

Em síntese, para a observância dos limites do parágrafo 4º, é necessário que a entidade religiosa não apresente finalidade lucrativa, entendida esta como o lucro como fim precípua a ser distribuído entre líderes e dirigentes, que os valores imunizados sejam reempregados nas finalidades essenciais do templo e também que a partir destas tenham sido obtidos, que não haja envio de remessas em dinheiro ao exterior e nem prejuízo à livre concorrência.

Todas estas balizas estão fixadas no parágrafo 4º, e coadunam-se com princípios basilares da Constituição Federal, como a laicidade do Estado brasileiro e a proibição à subvenção de cultos imposta aos entes de Federação, além de harmonizarem-se à *ratio essendi* da norma imunitória na qualidade de imunidade de proteção. No entanto, tais pontos passaram ao largo da consideração do Supremo Tribunal Federal quando proferido o julgado que até hoje norteia a aplicação da norma de imunidade dos templos.

No Capítulo II, foi analisada a imunidade religiosa em sua integralidade, à luz da jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal e diante do atual contexto das religiões brasileiras. Verificou-se que o requisito da reaplicação como condição à observância dos limites do parágrafo 4º fora estendido aos templos a partir do julgado do Recurso Extraordinário n.º. 237.718, de São Paulo, que examinara a imunidade da Província dos Capuchinhos, na qualidade de instituição de assistência social.

Equiparando os templos às entidades da alínea “c”, a Corte estendeu aos primeiros a reaplicação como requisito necessário e suficiente à obediência do parágrafo 4º, fazendo vista grossa a três pontos de suma importância. Assim, a laicidade do Estado, que demanda deste uma postura de inércia perante as religiões sequer foi mencionada no voto vencedor, a imunidade de proteção converteu-se em promoção e, indiretamente, através

da exegese mais lassa atribuída ao parágrafo 4º, o Estado passou a subvencionar os cultos, em frontal violação à Constituição.

Importante ressaltar que todas essas questões foram objeto de análise no Recurso da Província dos Capuchinhos, utilizadas para contrapor a imunidade das entidades de assistência, cujo objetivo é promover, à imunidade dos templos, cujo objetivo restringe-se a proteger. Não obstante, foram terminantemente ignoradas no entendimento que se sagrou vencedor, resultando em interpretação absolutamente contrária às premissas empregadas no acórdão que lhe deu origem.

Nesse perspectiva, adquirem ainda mais fundamento os requisitos postos anteriormente, em especial a obtenção. A exigência de sua observância traz a imunidade para os limites pensados pelo constituinte originário, oferecendo proteção ao patrimônio, à renda e aos serviços verdadeiramente relacionados às finalidades dos templos, sem converter-se em subvenção indevida a estas entidades.

No Capítulo II, foi apresentado ainda um panorama geral das religiões brasileiras da atualidade, destacando-se a expansão das igrejas evangélicas pentecostais, tanto em relação ao número de entidades registradas, quanto ao número de fiéis e à sua arrecadação. Nesse contexto, enfatizou-se o fenômeno ao qual convencionou-se denominar “mercantilização das religiões”, que assinala o crescimento em número e arrecadação de entidades religiosas que mantêm entre suas práticas o forte apelo aos fiéis à realização de doações em dinheiro à Igreja. Também são parte desse fenômeno a expressividade e o célere aumento dos patrimônios pessoais de seus líderes, bem como os escândalos financeiros por estes protagonizados, amplamente divulgados na mídia, chegando, em alguns casos, a serem objeto de ações penais.

O questionamento que se expôs diante desses fatos foi sobre a insuficiência da normativa imunitória e da atual interpretação como colaboradores à consolidação deste cenário de fraude. Nesse sentido, concluiu-se pela necessidade premente de uma releitura da norma imunitória, de modo a coibir os abusos pontuados.

O estudo propôs-se a refletir sobre possíveis soluções para a problemática. Assim, foram apresentados projetos de lei e propostas de emenda constitucional sobre a matéria. Destacou-se a Sugestão Legislativa que reivindica a supressão da imunidade dos templos, a qual se encontra atualmente aguardando debate na Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa. Além disso, mencionou-se o Projeto de Lei n.º 725 de 2015, que propõe a inclusão no Código Civil de dispositivo que obriga as entidades religiosas a registrarem suas movimentações financeiras.

Sobre a possibilidade de alterações na legislação, sinalizou-se a dificuldade de tais modificações serem aprovadas no Congresso, haja vista a força da bancada evangélica no parlamento brasileiro. Todavia, apontou-se na alteração da Constituição via emenda, uma possibilidade de serem consignados de forma mais explícita os requisitos que nela já se encontram implicitamente, reduzindo o raio de zonas cinzentas e conferindo maior respaldo à fiscalização promovida pelo Executivo.

Não obstante a referida possibilidade, concluiu-se que o Judiciário ainda compreende o Poder com maior aptidão a conferir uma resposta satisfatória aos abusos observados. Nesse sentido, caberia ao Supremo rever o entendimento atualmente consolidado, levando em consideração a laicidade do Estado, a proibição à subvenção dos cultos e o caráter de proteção da imunidade dos templos, conferindo uma nova exegese hábil a estabelecer contornos mais precisos à imunidade e mais harmônicos ao propósito pensado pelo constituinte originário. Para tanto, pensou-se na utilização de instrumentos como a Súmula Vinculante, capaz de atribuir efeito vinculante aos demais órgãos do Judiciário e ao Executivo, tornando obrigatória sua observância.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica*. São Paulo: Landy, 2001.
- ALVES, Maria Regina Domingues. Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto. *Tratados das Imunidades Tributárias e Isenções*. São Paulo: Verbatim, 2013.
- ALVARES, Felipe Gabriel da Silva, COELHO, Tiago Teixeira. O Crime de Lavagem de Dinheiro nas Organizações Religiosas. *Revista de Filosofia do Direito, do Estado e Sociedade - FIDES*, Natal. v.5 , n. 2, jul./dez. 2014. Disponível em <<http://www.revistafides.com/ojs/index.php/br/article/view/459/704>>. Acesso em 12 de outubro de 2017.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21ª. edição. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ANTUNES, Anderson. *The Richest Pastors In Brazil* Revista Forbes. 17 de janeiro de 2013. Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/andersonantunes/2013/01/17/the-richest-pastors-in-brazil/>>. Acesso em: 5 de fevereiro de 2017.
- ÁVILA, Fabiana. A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. Direito Tributário em Questão. *Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário - FESDT*. Porto Alegre, v.3, n. 5, p 43-63, jul/dez 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. rev. e atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BARRETO, Aires F., BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª. Edição. São Paulo: Dialética, 2001.
- BASTOS, Celso. Imunidade dos Templos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º. 5, Ano II, julho/setembro 1978.
- BENSAL, Bruno Marques. Repetição do indébito tributário na tributação indireta: o ICMS e a imunidade subjetiva dos templos de qualquer culto. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v.22, n.115, p. 169-187, mar./abr. 2014.
- BRAGA, Raquel Xavier Vieira. *Investigando a Operatividade das Imunidades Tributárias*. Porto Alegre, 2013. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Programa de Pós-Graduação em Direito.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25/10/1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 8 de julho de 2015.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em 07 de abril 2017.
- BRASIL. Constituição Política do Império, de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 8 de julho de 2017.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 30 de maio de 2017.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 29 de maio de 2017.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em 30 de maio de 2017.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 25 de abril de 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 25 de abril de 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 8 de julho de 2017.

CAMPOS, Flavio. Imunidade Tributária na Prestação de Serviços por Templos de Qualquer Culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, mar/2000, p. 44 - 53.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 6 ed. Rev. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13^a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____, Roque Antônio. A Imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF) – Questões conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.), MORETI, Daniel (org.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Campus Jurídico Elsevier, 2012.

_____, Roque Antônio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto: Definição e Alcance. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 924, p. 651 - 661, out/2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Valor da “Liberdade Religiosa” e sua Conformação da Imunidade do Art. 150, VI, B, da Constituição da República. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Imunidade das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

COELHO, Werner Nabiça. A imunidade tributária dos templos: breves considerações. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, RT v.48, jan. 2003, p. 128-130.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 10 ed. Rio: Forense, 2006.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional*. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

CUNHA, Luiz Antônio. OLIVA, Carlos Eduardo. Sete Teses Equivocadas sobre o Estado Laico. *Ministério Público: Em Defesa do Estado Laico*. Brasília: CNMP, 2014.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4a. edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

_____, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Eletrônico Aurélio*. Curitiba: Positivo Informática, 2004.

FREITAS, Rafael Carreira. Imunidade dos Templos de Qualquer Culto: o caso do Terreiro Casa Branca no Município de Salvador. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre*. Porto Alegre, n. 22, dez/2008, p. 102 - 117.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação*. 4ª. Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Imunidades tributárias*. 2000. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) Simpósio Nacional de Direito Tributário. 22, [1998], [Brasil]. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

GUIMARÃES, Marco Antônio. *As Imunidades Tributárias enquanto Direitos Fundamentais Integrantes do Núcleo Rígido da Constituição Federal e o Princípio da Proibição do Retrocesso Social*. Curitiba, 2006. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica do Paraná PUC-PR. Programa de Pós-Graduação em Direito.

- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- JACOB, Cesar Romero, HEES, Dora Rodrigues, WANIEZ, Philippe. *Religião e Território*. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2013. Disponível e-book em <[http://www.editora.vrc.puc-rio.br/media/E-book%20Religi%C3%A3o%20e%20Territ%C3%B3rio%20no%20Brasil 1991-2010.pdf](http://www.editora.vrc.puc-rio.br/media/E-book%20Religi%C3%A3o%20e%20Territ%C3%B3rio%20no%20Brasil%201991-2010.pdf)> Acesso em 12 de outubro de 2017.
- JORGE, Carolina Ferreira Schaeffer. *Interpretação das Imunidades do Art. 150, VI, da Constituição Federal*. São Paulo, 2014. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo – USP. Programa de Pós-Graduação em Direito.
- LACERDA, Gustavo Biscaia de. *Sobre as Relações entre Igreja e Estado: Conceituando Laicidade. Ministério Público: Em Defesa do Estado Laico*. Brasília: CNMP, 2014.
- LEOPOLDO, Ana Caroline K. de Lima. *A interpretação das imunidades*. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 11-27.
- LÓS, João Paulo de Abreu Peçanha. *A imunidade tributária de imóveis destinados ao plantio dos vegetais que compõem chá Ayahuasca*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 19, n. 99, p. 353-377, jul. /ago. 2011.
- MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. São Paulo: M. Fontes, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33a. edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARRONI NETO, Roberto Medaglia. *Imunidade dos templos de qualquer culto*. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 227-239.
- MARTON, Ronaldo Lindimar José. *A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf>. Acesso em 2 de outubro de 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. v. 1.
- _____, Ives Gandra da Silva. *Imunidades condicionadas e incondicionadas - inteligência do art. 150, inciso VI e § 4º, e art. 195, § 7º, da Constituição Federal*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 28, p. 49-76, jan. 1998.
- _____, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- _____, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- _____, Ives Gandra da Silva. *Questões Atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____, Ives Gandra da Silva. *As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais*. São Paulo: Noeses, 2015.

MESQUITA FILHO, Luiz; CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 20, n. 105, p. 47-75, jul./ago. 2012.

MICHAELIS. Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º. 1 de 1969*. 3ª. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1987. T. 2.

MOREIRA, Bernardo Motta. Imunidade dos templos: a interpretação do texto constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. *Revista Brasileira de Direito Municipal - Rbdm*, Belo Horizonte, v.9, n.29, p. 27-38, jul./set. 2008.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de Direito Empresarial*. 7ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULA, Daniel Giotti. A imunidade religiosa, como ela é: aproximação ao pensamento de Aliomar Baleeiro e a necessidade de uma reversão jurisprudencial. *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da Coletânea em Homenagem aos 80 anos da Faculdade de Direito da UERJ*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2010.

_____. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, v. 3.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Extensão e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados São Paulo*, jurid vellenich, 2000. v.178, p.63-78.

PORTO, Éderson Garin Porto. A Imunidade religiosa: a proteção constitucional sobre a liberdade de religião e crença. In: JOBIM, Marco Félix (Org.). *Inquietações Jurídicas Contemporâneas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Alcance e extensão da imunidade aos templos de qualquer culto e as instituições de assistência social: análise de um caso concreto. *Juriscível do STF*, São Joaquim Da Barra, v. 9, n. 105, p. 36-41, set. 1981.

SANCTIS, Fausto De. *Churches, Temples, And Financial Crimes A Judicial Perspective Of The Abuse Of Faith*. Springer International Publishing, 2015.

SANTANA, Marcelo Gonzaga de. Religiosidade e Justiça Tributária - a função social da imunidade dos templos de qualquer culto no Direito Comparado. *Revista Tributária de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 22, n. 115, p. 51-67, mar/abr/2014.

SANTOS JÚNIOR, Aloisio Cristovam dos. A Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal. *Revista Jurídica Tributária*, Porto Alegre, v. 3, n. 8, p. 139 - 172, jan/mar 2010.

SAQUES, Valéria. Imunidade religiosa - parecer PGFN/CAT n° 2.137/2010. *Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT*, Belo Horizonte, v. 10, n. 56, p. 161-180, mar./abr. 2012.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade das instituições religiosas. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 5, n. 27, p. 21-36, maio/jun 2007.

_____, A Imunidade Religiosa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 61-65, jan 2008.

_____, A Imunidade dos Templos de Qualquer Culto. *Revista Tributária de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 16, n. 78, p. 184-197, jan. 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 3a. edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SCHWARTSMAN, Hélio. *Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto*. Folha de São Paulo, São Paulo, 29 nov. 2009. Ano 89, n° 29.460, Caderno A, p. 12.

SILVA, Artenira da Silva e, SEREJO, Jorge Alberto Mendes. A Intolerância Religiosa Contra as religiões Afro-Brasileiras e os Impactos Jurídicos do Caso “Edir Macedo”. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS*. Porto Alegre, 2017 V. 12 n. 1, 2017. Disponível em <http://www.seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/72817>. Acesso em 15 de novembro de 2017.

SILVA, De Plácido. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 7ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, José Manuel da. *Imunidade dos templos de qualquer culto*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.14, p. 24, 1996. p. 24.

SILVA, Luis Felipe de Sousa e. Críticas ao alcance da imunidade tributária das entidades religiosas e propositura de solução interpretativa. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v.10, n.57, p. 36-66, jul./ago. 2016.

_____, Luis Felipe de Sousa e. *Evolução Histórica das Imunidades Tributárias no Mundo e no Brasil*. Disponível em <<http://asjur.com.br/pdfs/artigo-asjur-26022016.pdf>>. Acesso em 15 de outubro de 2017.

SILVA, Rogério Duarte da. *As imunidades tributárias: natureza a partir da constituição federal de 1988 e sua interpretação judicial*. Florianópolis, 2002. 158 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; BOHN, Ana Cecília Elvas. Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto: algumas notas sobre as recentes decisões do STF. *Interesse Público - IP*, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, jan/fev 2015, p. 209 - 224.

SOLLER, Fabrício da. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto - por uma revisão da posição do STF. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 109-140, nov/dez 2004.

SOUSA, Maria Helena Brito de. *Imunidades Tributárias: a imunidade dos templos e instituições religiosas*. São Paulo, 2016. Monografia. – Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. *As Imunidades Tributárias na Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2003.

SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de. Sentença. Igreja Universal do Reino de Deus. Preterida declaração de imunidade referente a IPTU. Improcedência. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*, São Paulo, v. 3, n. 7, jan./fev. 2002, pp. 61-66.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Imunidade dos Templos de Grupos Insulares. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 943, p. 217 - 237, maio 2014.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza *Jurídica da Imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial*. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 129-147.

TOLLEMACHE, Mark. *Imunidade Religiosa e Evasão Fiscal*. Anais do 12º Encontro Científico Cultural Interinstitucional – 2014.

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

_____, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V II. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3ª. Edição. V III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VIEIRA, André Guilherme. Doleiros usam imunidade tributária de igrejas para lavagem. Valor Econômico, São Paulo, 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/3492654/doleiros-usam-imunidade-tributaria-deigrejas-para-lavagem>>. Acesso em 14 de setembro de 2017.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 21.826-DF. Relator Ministro Ribeiro da Costa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=123183>> Acesso em 5 de julho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 325.822-2. Relator Originário Ministro Ilmar Galvão. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237.718-6. São Paulo. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Recorrente: Município de São Paulo. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915>>. Acesso em: 15 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 694.453. Relator Ministro Ricardo Lewandovski. Recorrente: Distrito Federal. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4307503>>. Acesso em: 22 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 841212. São Paulo. Relator Ministro Luiz Fux. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7432644>>. Acesso em 17 de maio de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.351. Relator Ministro Ricardo Lewandovski. Recorrente: Grande Oriente do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619>>. Acesso em: 4 de julho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 760876. Relator Ministro Dias Toffoli. Agravante: Município da Aracaju. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5568351>>. Acesso em: 4 de junho de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 796191. Relator Ministro Roberto Barroso. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7958943>>. Acesso em: 8 de julho de 2017.

Notícias

CARVALHO, Joaquim de. Fé demais não cheira bem: como as igrejas evangélicas lavam dinheiro. 25 de dezembro de 2017. Portal Diário do Centro do Mundo. Disponível em <<http://www.diariodocentrodomundo.com.br/fe-demais-nao-cheira-bem-como-as-igrejas-evangelicas-lavam-dinheiro-por-joaquim-de-carvalho/>>. Acesso em 31 de dezembro de 2017.

CDH vai debater fim da isenção de impostos para templos religiosos. Brasília. 06 abril 2017. *Portal Senado Notícias*. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/04/06/cdh-vai-debater-fim-da-isencao-de-impostos-para-templos-religiosos>>. Acesso em 19 de setembro de 2017.

Censo 2010: número de católicos cai e aumenta o de evangélicos, espíritas e sem religião. 29 de junho de 2012. *Portal IBGE*. Disponível em

<<https://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo?id=3&idnoticia=2170&view=noticia>>. Acesso em 12 de março de 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Fraudes em nome de Deus. 16 de março de 2010. *Portal Observatório da Imprensa*. Disponível em <<http://observatoriodaimprensa.com.br/caderno-da-cidadania/fraudes-em-nome-de-deus/>> Acesso em 14 de setembro de 2017.

DIAS, Marina. Igreja Universal mantém esquema ilegal no exterior, diz ex-bispo. 15 de agosto de 2016. *Portal Folha de São Paulo*. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2016/08/1802938-igreja-universal-mantinha-esquema-ilegal-no-exterior-diz-ex-bispo.shtml?>> Acesso em 19 de outubro de 2016.

Enriquecimento religioso: projeto quer o fim da imunidade tributária das igrejas. 13 de dezembro de 2017. *Portal Amo Direito*. Disponível em <<http://www.amodireito.com.br/2017/12/direito-oab-concursos-fim-tributaria-igrejas.html>> Acesso em 23 de dezembro de 2017.

FLORES, Paulo. Por que as igrejas não pagam impostos no Brasil e em outros países. 18 de novembro de 2017. *Portal Nexo Jornal*. Disponível em <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2017/11/18/Por-que-as-igrejas-n%C3%A3o-pagam-impostos-no-Brasil-e-em-outros-pa%C3%ADses>>. Acesso em 23 de novembro de 2017.

FOREQUE, Flavia. Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano. 27 de março de 2013. *Portal Folha de São Paulo*. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>>. Acesso em 15 de abril de 2017.

Fundadores da Renascer são condenados a quatro anos por evasão de divisas. 1º de dezembro de 2009. *Portal O Dia*. Disponível em <<http://www.portalodia.com/noticias/geral/fundadores-da-renascer-sao-condenados-a-quatro-anos-por-evasao-de-divisas-62328.html>>. Acesso em 14 de março de 2016.

Igreja Evangélica entra na mira da Operação Lava Jato. 13 de maio de 2016. *Portal O Dia*. Disponível em < <https://odia.ig.com.br/brasil/2016-05-13/igreja-evangelica-entra-na-mira-da-operacao-lava-jato.html> > Acesso em 12 de abril de 2017.

MARTINS, Rodrigo. Fausto De Sanctis: “O crime prospera onde a regulação é frouxa”: Especializado no combate à evasão de divisas e lavagem de dinheiro, o desembargador federal explica como criminosos operam no anonimato. 1º de fevereiro de 2017. *Portal Carta Capital*. Disponível em <<https://www.cartacapital.com.br/politica/fausto-de-sanctis-201co-crime-prospera-onde-a-regulacao-e-frouxa201d>>. Acesso em 14 de setembro de 2017.

MPF denuncia Edir Macedo e mais três por lavagem dinheiro e evasão de divisas. 12 de setembro de 2011. *Portal de Notícias MPF*. Disponível em <<http://www.mpf.mp.br/sp/sala-de-imprensa/noticias-sp/12-09-11-2013-mpf-denuncia-edir-macedo-e-mais-tres-por-lavagem-dinheiro-e-evasao-de-divisas>> consulta em 14 de setembro de 2017.

Reexame Inviável: STJ mantém decisão que rejeitou denúncia contra líderes da Igreja Universal. 14 de maio de 2015. *Portal Conjur*. Disponível em <

<https://www.conjur.com.br/2015-mai-14/stj-mantem-rejeicao-denuncia-lideres-igreja-universal?imprimir=1>>. Acesso em 23 de abril de 2017.

SCHWARTSMAN, Hélio. *Bastam R\$ 418 para criar igreja e se livrar de imposto*. Folha de São Paulo, São Paulo, 29 nov. 2009. Ano 89, nº 29.460, Caderno A, p. 12.

STYCER, Mauricio. Record abraça “guerra religiosa” e mostra enriquecimento de bispo rival de Edir Macedo. 19 de março de 2012. *Blog Pessoal Jornalista Mauricio Stycer*. Disponível em <<https://mauriciostycer.blogosfera.uol.com.br/2012/03/19/record-abraca-guerra-religiosa-e-mostra-enriquecimento-de-bispo-rival-de-edir-macedo/>>

Templos de Fachada: Imunidade de igrejas é usada para lavagem de dinheiro. 25 de março de 2014. *Portal Conjur*. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2014-mar-25/imunidade-tributaria-igrejas-utilizada-lavagem-dinheiro?imprimir=1>>. Acesso em 17 de março de 2017.

VARGAS, André Como a Universal lava o dinheiro doado pelos seus féis: Denúncia do Ministério Público Federal aponta como Edir Macedo e dirigentes da Igreja Universal fraudaram a Receita para comprar rádios e TVs. 13 setembro de 2011. *Portal Revista Veja*.. Disponível em <<https://veja.abril.com.br/politica/como-a-universal-lava-o-dinheiro-doado-pelos-seus-fieis/>>. Acesso em 12 de março de 2017.

VIEIRA, André Guilherme. Doleiros usam imunidade tributária de igrejas para lavagem. *Valor Econômico*, São Paulo, 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/3492654/doleiros-usam-imunidade-tributaria-deigrejas-para-lavagem>>. Acesso em 14 de setembro de 2017.

WALLIN, Cláudia. Na Suécia, a Igreja paga imposto. 1 de janeiro de 2016. *Portal Diário do Centro do Mundo*. Disponível em <<http://www.diariodocentrodomundo.com.br/na-suecia-a-igreja-paga-imposto-por-claudia-wallin/>>. Acesso em 14 de setembro de 2016.