

FACULDADE DOCTUM DE VITÓRIA
CURSO DE DIREITO

LUCAS RODRIGUES DE SOUZA GOMES

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS EM FACE DO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

VITÓRIA

2017

FACULDADE DOCTUM DE VITÓRIA
CURSO DE DIREITO

LUCAS RODRIGUES DE SOUZA GOMES

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS EM FACE DO
PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

Artigo científico apresentado ao curso de Direito da Faculdade Doctum de Vitória, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Constitucional e Tributário.

Orientadora: Prof^a. M.^a. Mariana Mutiz.

VITÓRIA

2017

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES RELIGIOSAS X PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Lucas Rodrigues de Souza Gomes¹
Profª. Orientadora de Conteúdo: Mariana Mutiz
Profª. Orientadora de Metodologia: Mariane Rios

RESUMO

O presente trabalho visa responder ao seguinte questionamento: A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto fere o princípio da isonomia? O artigo trás a conceituação dos principais princípios constitucionais acerca do tema consolidando a base conceitual seguida da explanação jurisprudencial das decisões pacificadas do Supremo Tribunal Federal na relação interpretativa do dispositivo constitucional na qual concede a imunidade tributária ao templo religioso. Utilizando-se além da jurisprudência a doutrina para a construção solida demonstrando a inconstitucionalidade do entendimento dado ao dispositivo constitucional.

Palavras-chave: Princípio da Isonomia; Princípio da Progressividade; Princípio da Capacidade Contributiva; Imunidade Tributária; Templo; Religião, Estado Laico; Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

The present work aims at answering the following question: Does the tax immunity granted to the temples of any cult violate the principle of isonomy? The article brings the conceptualization of the main constitutional principles on the subject consolidating the conceptual basis followed by the jurisprudential explanation of the pacificated decisions of the Federal Supreme Court in the interpretative relation of the constitutional device in which it grants the tributary immunity to the religious temple. Using beyond jurisprudence the doctrine for the solid construction demonstrating the unconstitutionality of the understanding given to the constitutional device.

¹ Acadêmico do 10º Período do Curso de Direito da Faculdade Doctum de Vitória - ES. E-mail: lucas_mjb@hotmail.com

Keywords: Principle of Isonomy; Principle of Progressivity; Principle of Contributory Capacity; Tax Immunity; Temple; Religion, Lay State; Unconstitutionality.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo geral demonstrar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto fere o princípio da isonomia ante a sua interpretação. O seu objetivo é ampliar o conhecimento no intuito de trazer resoluções acerca da matéria, por ser assunto de grande repercussão e por ser de interesse público.

Considera-se indispensável, para a compreensão deste assunto, a conceituação de imunidade tributária bem como a diferença entre a mesma e isenção tributária.

Para tanto, no capítulo 01, trata-se das conceituações dos principais princípios acerca do tema proposto, a conceituação e diferenciação de imunidade tributária e isenção tributária, juntamente com a explanação da proposta de nº. 38.723 referente à Sugestão Legislativa de nº. 02/2015, na qual propõe o fim da imunidade tributária em face dos templos de qualquer culto.

No capítulo 02, trata-se especificamente das decisões pacificadas do Supremo Tribunal Federal, sobre a imunidade tributária das entidades religiosas ante sua metodologia interpretativa do dispositivo constitucional que a concede.

No capítulo 03, será abordada a premissa inconstitucional da interpretação jurídica do dispositivo constitucional que concede a imunidade tributária às entidades religiosas de forma extensiva.

Neste capítulo é feita uma construção doutrinaria acerca das metodologias de interpretação de forma a impulsionar a resolução do presente tema, na qual se

chega a um denominador comum demonstrando os pontos que tornam o entendimento jurisprudencial dado pela corte suprema inconstitucional.

Encerrando o presente artigo com as Considerações Finais, nas quais consiste na apresentação dos principais pontos do trabalho, proporcionando e instigando à reflexão e importância do tema tratado, que é a imunidade tributária dos tempos de qualquer culto em face do princípio da isonomia.

1 PROPOSTA Nº. 38.723 – SUGESTÃO LEGISLATIVA Nº. 02/2015 – PROPÕE O FIM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA AS ENTIDADES RELIGIOSAS.

A sugestão legislativa de nº. 02 referente ao ano de 2015, regida sob a proposta de nº. 38.723, foi apresentada por Gisele Suhett Helmer e publicada no dia 05 de março de 2015, possuindo como apoio contabilizado a quantidade de 20 mil pessoas, para que a proposta fosse aceita.

A ideia central da proposta é o fim da imunidade tributária para as entidades religiosas, cujo problema apresentado para expor a necessidade e propósito da proposta nº. 38.723 – SUG 02/2015, diz:

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 devem ser tributados.

Na exposição fatídica Gisele Suhett Helmer relata que pelo fato que o Estado é laico não faz sentido o mesmo conceder a imunidade tributária a uma parcela em sociedade pela caracterização e denominação de “templos de qualquer culto”. Assim reafirma que qualquer organização que permite o enriquecimento ilícito de seus líderes e membros devem ser tributados. Nas quais tais líderes e membros utilizam a imunidade concedida para fins de cunho pessoal, onde alegam que estão cumprindo com a finalidade religiosa.

A proposta encontra-se na mesa do relator José Medeiros da comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa, na qual se instaurou uma consulta pública, possuindo a quantidade de 146.155 (cento e quarenta e seis mil cento e cinquenta e cinco) pessoas a favor da proposta e 148.372 (cento e quarenta e oito mil trezentos e setenta e dois) pessoas que são contra a proposta.

1.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade tributária trás consigo verbos inerentes a sua definição, retirar, excluir e impedir, ou seja, a imunidade tributária ocasiona a exclusão, ela deixa de tributar e impede o poder político de instituir tributo sobre determinada matéria.

A Constituição Federal – CF/88 prevê a imunidade em seu artigo 150, porém não é aplicável somente no âmbito tributário. O texto constitucional em seu artigo 150, inciso VI, estabelece que seja vedado instituir imposto sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços entre os entes federativos;
 - b) Templos de qualquer culto;
 - c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos;
 - d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- (BRASIL, 1988).

O professor Paulo de Barros Carvalho (1999. p. 178) trás um conceito de imunidade, qual seja:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Desta forma, analisando a conceituação da imunidade tributária e o que versa o texto constitucional, vemos que a mesma é decorrente do poder público, que protege/blinda determinadas áreas da sociedade da incidência tributária. Assim, a Imunidade tributária é uma limitação contida no texto constitucional, o

que implica na regra de exclusão ou bloqueio de competência na qual o próprio poder delimitou.

A Imunidade segundo Maria da Conceição Bandeira do Ó (2016) se divide em três tipos, sendo elas: imunidade recíproca, imunidades genéricas e imunidades específicas, contendo ainda uma subdivisão que pode ser classificada como subjetiva e objetiva. No contexto geral da conceituação dos tipos de imunidade temos:

Imunidade Recíproca, é aquela que estabelece que os entes da Federação, sendo eles a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, são reciprocamente imunes ao imposto de renda e serviços instituídos entre os mesmos. Tal conceituação esta sob a guarda do art. 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal Brasileira.

Imunidades Genéricas, também sob a guarda do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal Brasileira, tem em sua denominação o termo genérico, uma vez que seu campo de aplicação refere-se a todos os impostos. Assim a imunidade genérica afasta a incidência de todos os impostos previstos na Constituição Federal.

Imunidades Específicas refere-se às imunidades previstas pelo legislador constituinte, na forma individualizada em determinados tributos.

Nas subclassificações ainda sob os olhos de Maria da Conceição Bandeira do Ó (2016) temos a: **a) Subjetiva** – são as imunidades instituídas em razão de situação pessoal; **b) Objetiva** – são as imunidades instituídas sem que se leve em consideração a situação pessoal do sujeito passivo, porém levando em conta a matéria ou o objeto em questão.

Importante ressaltar que isenção não se confunde com a imunidade. A isenção é um favor fiscal, na qual foi instituído em lei, na qual consiste na dispensa do pagamento do tributo, porém deve seguir a linha de pensamento de sua

natureza: fato gerador, incidência tributária, nascimento da obrigação e dispensa do pagamento do tributo devido.

A isenção tributária trás consigo a prerrogativa de um benefício que é outorgado através da justificativa de incentivar determinada área e atividade, a exemplo: turismo, indústrias, artesanatos entre outras áreas. A isenção também pode ser concedida com a finalidade de amparar profissionais se áreas diversas.

A diferença de maior visibilidade entre imunidade e isenção tributária é de que, na imunidade, é uma prerrogativa do Parlamento Federal, na qual tem como objetivo proibir o Estado, os Municípios, o Distrito Federal e a própria União, a instituição de impostos, conforme redação dada pelo próprio texto constitucional.

Insta salientar que na imunidade, não ocorre o fato gerador do imposto, os entes acima citados estão proibidos de instituir o imposto, e isso se explica, pelo simples fato de que, uma vez concedida imunidade, os entes e instituições, os bens e serviços por ela alcançados, deixam de existir no campo jurídico tributário, é como se não existisse para tal fim.

Dentro do tema imunidade tributária temos o instituto que previsto no art. 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal, na qual concede a imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Esta Imunidade é classificada como Imunidade genérica face aos templos.

O poder constituinte originário ao trazer no texto constitucional o termo “templo de qualquer culto”, define que sua aplicação não é necessariamente somente na edificação do templo, mas no que corresponde a organização religiosa que trabalhe para atender a função por trás do termo “templo de qualquer culto”.

O art. 150, § 4º, da Constituição Federal, no termo contido no mesmo, diz que o benefício tributário atinge as receitas, patrimônio e os serviços relacionados a atividade da instituição em questão. Assim, a interpretação do dispositivo

supracitado é restrita, uma vez que exclui do benefício da imunidade tributária os valores recebidos das atividades desvinculadas com a finalidade do culto religioso, na qual se denomina estas atividades como atividades acessórias.

As atividades acessórias obtidas pelos templos de qualquer culto, podem ser: Doações “inter vivos”, dízimos, venda de impressos religiosos, aluguéis, entre outras atividades tidas como acessórias. Desta forma, a origem da receita mesmo que diversa ao integrar a atividade essencial haverá a imunidade e se as origens dos recursos não forem vinculadas as atividades essenciais terão a tributação.

O Supremo Tribunal Federal nos mais recentes entendimentos estendeu a interpretação dada pelo poder constituinte originário na qual era restritiva, transformando-a em uma interpretação liberal/extensiva, na qual a vinculação das receitas colhidas pelos templos de qualquer culto ter originado de fator diverso a sua função não será tributado. A súmula 724 do Supremo Tribunal Federal diz que:

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

Esta súmula não se refere ao art. 150, inciso VI, alínea “b”, conforme trás o próprio texto, porém a mesma súmula é o que impulsiona o entendimento extensivo/liberal do art. 150, inciso VI, alínea “b”, no que concerne.

1.2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais seguindo uma linha geral atenua ao tema proposto servem para estruturar os institutos que compõem a norma jurídica brasileira. Em síntese os princípios tributários que estão atrelados a Constituição Federal norteiam a interpretação jurídica, trazendo um sentido à mesma. Assim estabelecem o alcance e o sentido das normas. Para Hugo de Brito Machado (2008, P. 52-58), que diz:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

O tributo para não ser refutado pelo Supremo Tribunal Federal deve seguir todos os princípios elencados na constituição, para não ser considerados inconstitucionais.

Os princípios ora elencados são: Princípio da Imunidade (Art. 150, VI, “a”, CF); Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, §1º, CF/88); Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária (Art. 150, II, CF/88); Princípio da não Cumulatividade (Arts. 155, §2º, I; art. 153, §3º, II,; art. 154, I, CF/88); Princípio da Legalidade (Artigo 150, I, CF/88); Princípio da Anterioridade (Art. 150, III, “b”, CF/88); Princípio da Irretroatividade (Art. 150, III, “a”, CF/88); Princípio da Liberdade de Tráfego (Art. 150, V, CF/88); Princípio da Uniformidade Geográfica (Art. 151, I, CF/88); Princípio da Transparência dos Impostos ou da Transparência Fiscal (Art.150, §5º, CF/88); Princípio da não Diferenciação Tributária (Art. 152, CF/88).

Assim, ao elencar cada princípio e ao analisar individualmente cada um deles, nota-se que cada princípio limita o Estado ante ao seu poder de criar e cobrar tributos.

Desta forma, a conceituação será restrita apenas aos princípios relacionados com o presente trabalho, como forma singular de aprofundamento em conteúdo específico.

1.2.1 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Nas palavras de Deocleciano Torrieri Guimarães (2013. p. 143) trás em sua definição conceitual clássica e simplória que igualdade é definida como qualidade ou estado de igual; expressão de uma relação entre seres matemáticos iguais.

A Ciência do Direito rege-se pela regra social, o que desta forma faz com que a interpretação seja no sentido que “igualdade é definida como qualidade ou estado de igual”.

A Constituição Federal Brasileira trás o princípio da isonomia elencado em seu artigo 5º, que diz: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASIL, 1988). Sabe-se que no Brasil o Princípio da Isonomia foi incorporado no ordenamento jurídico na Constituição de 1934, em seu artigo 113, inciso I, que dizia:

Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosa ou ideias políticas.

Na Constituição Federal, além do artigo 5º, elenca de forma direta o princípio da isonomia, através dos artigos:

Art. 4º, inciso VIII - igualdade racial;
Art. 5º, inciso VIII - igualdade de credo religioso;
Art. 5º, inciso XXXVIII - igualdade jurisdicional;
Art. 7º, inciso XXXII - igualdade trabalhista;
Art. 150, inciso III - igualdade tributária, dentre outros. (BRASIL, 1988).

O Princípio da Isonomia no texto constitucional possui uma bifurcação vertente, igualdade material e a igualdade formal. A igualdade material trata-se do comportamento dos seres humano ao receberem um tratamento igualitário ou desigual em determinada situação. A titulo de exemplo, em determinadas situações iguais o tratamento deve ser igual, porém de acordo que a situação rotineira tornam-se diferentes ocorrerá um tratamento diferenciado.

A conceituação sobre a igualdade material nos remete ao grande pensador Aristóteles retratado na obra de Paul Strathern (1997, p. 52), que dizia: “Devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”.

A igualdade formal é aquela expressa no texto constitucional, que trata a igualdade perante a lei, situado no artigo 5º, o que significa que homens,

mulheres e todos os cidadãos brasileiros são iguais de acordo com a legislação.

Aos olhos da doutrina jurídica, o princípio da isonomia é visto como um ponto de freio, que limita o legislador, fazendo com que o mesmo não crie normas que violem o próprio princípio. Limita também o intérprete da norma, para que somete sua interpretação consista na aplicação no que rege o princípio, e limita o indivíduo, já que o princípio diz que todos são iguais perante a lei, desta forma não poderá o indivíduo apresentar condutas contrárias a igualdade, praticando atos de cunho preconceituosos, racistas ou discriminatórios.

1.2.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A definição do que seja “capacidade contributiva”, trás junto os conceitos de patrimônio, renda, utilidade, sacrifício e necessidade, pois são conceitos estritamente ligados a capacidade contributiva. Nas palavras de José Ricardo Meirelles, o conceito da capacidade contributiva, se diz:

A capacidade contributiva seria, portanto, um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa. (1997, p. 335-336).

Francesco Moschetti, entendia que:

A capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, posto que esta é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, quer dizer, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas (..) (1980, p. 279).

Importante salientar que ocorre a intervenção do Estado para com o domínio social, no que se utiliza para isso através do exercício da extrafiscalidade. Sabe-se que tal intervenção acarreta em duas vertentes, a primeira favorece situações econômicas das que necessitam de determinada proteção, e a segunda trás o agravo do peso tributário sobre particulares fortunas.

No que concerne a extrafiscalidade o autor Adolf Finanzwissenschaft Wagner (1880, p. 287-292), sustenta que os tributos, além dos objetivos estreitamente fiscais, deveriam ter também objetivos corretivos da estrutura social. Contudo salienta-se que a capacidade contributiva pressupõe um alcance tributário real econômico não podendo ter sob a mesma, manifestações fictícias ou hipotéticas.

Desta forma a capacidade contributiva para a sua conceituação considera-se sua força econômica, podendo ser complexa e material, ante as despesas públicas, desde que ao final respeite a existência pessoal e familiar, sob a proteção digna e livre.

A Receita Federal revelou que os templos de qualquer culto, possuem uma arrecadação individual entre as diferentes crenças do valor aproximado de R\$ 17 bilhões em dízimos e ofertas, tidas como atividades acessórias. Nota-se que o montante informado pela Receita Federal ultrapassa o dobro do orçamento de Estados brasileiros.

A Receita Federal, por sua vez, mantém os dados dos declarantes em sigilo, o que torna impossível a análise minuciosa ou até mesmo a verificação e origem dos valores, como também se cumpre a funcionalidade. Salienta-se que mesmo os templos religiosos serem imunes, os mesmos precisam declarar anualmente os valores arrecadados e a origem desses (dos valores arrecadados), contudo conforme dito são mantidos em sigilo pela Receita Federal.

2 PACIFICAÇÕES JURISPRUDÊNCIAIS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal ao passar dos anos trouxe para si a responsabilidade de modificação da interpretação do dispositivo constitucional na qual tem como tutela a imunidade tributária ante aos templos de qualquer culto.

Em um dos Recursos Extraordinários nº 325.8222-2/SP que restou pacificado entendimento mais benéfico aos templos, que acabou por adotar a corrente liberal ou mais extensiva, assim decidiu:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. VEDAÇÃO DE INSTITUIÇÃO DE IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS RELACIONADOS COM AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES. ARTIGO 150, VI, “B” E §4º, DA CONSTITUIÇÃO. 3. INSTITUIÇÃO RELIGIOSA. IPTU SOBRE IMÓVEL DE SUA PROPRIEDADE QUE SE ENCONTRAM ALUGADOS. 4. A IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 150, VI, “B”, CF DEVE ABRANGER NÃO SOMENTE OS PRÉDIOS DESTINADOS AOS CULTOS, MAS, TAMBÉM O PATRIMÔNIO, A RENDA E OS SERVIÇOS “RELACIONADOS AS FINALIDADES ESSENCIAIS DAS ENTIDADES NELAS MENCIONADAS”. 5. O §4º DO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL SERVE DE VETOR INTERPRETATIVO DAS ALÍNEAS “B” E “C” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EQUIPARAÇÃO ENTRE AS HIPÓTESES DAS ALÍNEAS REFERIDAS. 6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Tal decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal que era aguardado no intuito de pacificar a corrente doutrinária a ser adotada surpreendeu os doutrinadores, uma vez que a própria decisão pacificada pelo dito Tribunal não desfaz a brecha do artigo supracitado, mas sim expõe a imunidade tributária como proteção a tudo que se diz esta supostamente ligada a função da entidade, que em um contexto social e particular demonstrados em diversos escândalos, vimos que em casos práticos ocorre uma ineficácia desta pacificação dada pela Corte Constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O Ministro Luiz Fux, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo de nº. 876.253 do Estado do Paraná, na qual a Igreja Cristã Maranata Presbitério Espírito Santense recorreu da decisão que negava a imunidade tributária ante ao ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, na qual figurava como autor o Município de Londrina/PR no ano de 2015, reitera o posicionamento firmado pelo STF na qual o mesmo diz:

O recurso merece provimento. O fato gerado do ITBI se dá no momento da aquisição dos bens imóveis. Portanto, quando adquiridos por entidades imunes, a destinação de referidos bens às finalidades essenciais dessas entidades deve ser pressuposta, sob

pena de se inviabilizar a imunidade tributária em relação a esse tributo. Saliente-se que esta Corte, no julgamento do RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, Redator do acórdão o Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 18.12.2002, firmou orientação no sentido de que a imunidade tributária concedida aos templos não abrange apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas, em decorrência do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, que equiparou as alíneas b e c do inciso VI.

Em sua contínua relatoria da decisão, o douto Ministro Luiz Fux ainda trás:

Por fim, deve se consignar que as instituições religiosas e as demais entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.

Por fim, dando provimento ao agravo, provendo o Recurso e reiterando novamente o assunto, assim em análise nota-se que são expostas inúmeras lacunas deixando claro que os “templos de qualquer culto” possuam uma blindagem revestida de uma falsa legalidade, visto que possuem como foi dito, gozam de uma presunção de que todo seu patrimônio cumpre com a finalidade descrita no texto legal.

Existem duas interpretações do dispositivo constitucional que garante a imunidade tributária, sendo elas: Restritiva e Liberal ou Extensiva. Tais interpretações dividem a doutrina brasileira. Segundo Ricardo Silva (2006, p. 16) existe duas correntes:

A) a restritiva, que somente admite que a imunidade alcança o local dedicado específica e exclusivamente ao culto religioso; e **B) a liberal**, que sustenta que a imunidade se estenderia aos ‘anexos’ do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como os conventos, as casas paroquiais, as residências dos religiosos etc., bem como os serviços religiosos em si, isto é, ao atos próprios de culto .

Estas interpretações e os julgados pacificados utilizados são fundamentados sob o aspecto que tais entendimentos institucionalizaram os valores de proteção em relação a princípios constitucionais, a exemplo da livre divulgação de ideias, de conhecimento, da proteção cultural e da propagação da religião. Porém utilizar-se se fundamentos como este ignora preceitos constitucionais e princípios constitucionais ao mesmo tempo. De modo a reiterar que o Estado é

laico e que qualquer organização que permite o enriquecimento dos seus líderes deve ser tributada.

O Supremo Tribunal Federal estabelece uma linha perceptível de mudança interpretativa derivada do que externa a sociedade de acordo com sua evolução no decorrer do tempo. Neste parâmetro no decorrer do tempo, o Supremo Tribunal Federal adquiriu para si uma tendência ampliativa sob suas interpretações que se percebia desde a égide da Constituição anterior, uma vez que desde o ano de 1985 o ministro Carlos Madeira demonstrava tal forma, à baila tal exemplo:

Imunidade Tributaria. livro. Constituição, art. 19, inc. iii, alinea 'd'. em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributarias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado. o livro, como objeto da imunidade tributaria, não e apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege. (Re 102141 / RJ - Rio de Janeiro 102141 / RJ - Rio de Janeiro / Min. Carlos Madeira / julgamento: 18/10/85 / 2ª turma.) (ANEXO 01).

A interpretação constitucional ante a imunidade tributária, sob a égide tradicionalista faz-se a integração do ordenamento, colmatando-se o texto supremo, e dele eliminando as lacunas verdadeiras, ou técnicas, para que o texto do constituinte originário tenha plena efetividade sob a guarda dos constituintes derivados.

Assim, seguindo tal premissa, a interpretação da constituição a cerca do tema imunidade tributária, garante pelo interprete a função aplicacional sobre as garantias e direitos fundamentais, eis que a maior parte das imunidades representa a garantia de um direito fundamental. Uma garantia para que o Estado não use a tributação como forma indireta de violar tais direitos. Por outro lado, interpretações que gerem lacunas ao invés de saná-las abrem brechas que proporcionam aos beneficiários mecanismos mascarados de legalidade.

Contudo, a evolução social dificulta a interpretação do texto legal sem adaptá-lo a realidade social, que em muito dos casos a aplicação do texto originário sem uma interpretação contemporânea não seria possível.

2.1 JULGADOS DA CORTE CONSTITUCIONAL BRASILEIRA ACERCA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS

A Ministra Relatora Cármen Lúcia (2016), julgou Recurso Extraordinário com Agravo de nº. 914.980, na qual figurou como Recorrente o Município do Rio de Janeiro e como Recorrido a Igreja Pentecostal de Nova Vida – Botafogo.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA IPTU. DISCUSSÃO SOBRE DESTINAÇÃO DE IMÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO: SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Agravo nos autos principais contra inadmissão de recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, al. a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro: APELAÇÃO - TRIBUTÁRIO EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IMPROCEDÊNCIA IPTU IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECONHECIMENTO - TEMPLOS DE QUALQUER CULTO IMÓVEL CONTÍGUO UTILIZADO COMO ESTACIONAMENTO PARA VIABILIZAR O ACESSO DOS FIÉIS AO LUGAR REGRA IMUNIZANTE DO ART. 150, VI, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BEM QUE, SEGUNDO INTERPRETAÇÃO AMPLIATIVA DE BASE CONSTITUCIONAL, VISAM FACILITAR O ALCANCE DAS FINALIDADES INSTITUCIONAIS DA RECORRENTE SENTENÇA QUE SE REFORMA - PROVIMENTO AO RECURSO. (STF - ARE: 914980 RJ - RIO DE JANEIRO 0194188-39.2010.8.19.0001, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 25/02/2016, Data de Publicação: DJe-039 02/03/2016) (ANEXO 02).

A Decisão do Recurso supracitado trás em sua estruturação que o fundamento que consta nos autos no alcance das fls. 254, tem como fundamento:

Sendo a regra do art. 150, VI, “b” e seus parágrafos, limitações ao poder de tributar, ou seja, que retira da possibilidade de tributação o patrimônio dos entes ali previstos, desde que observem determinadas exigências, constituindo-se, via de regra, em norma excepcional, deve a mesma sofrer interpretação restritiva.

Desta forma, o Recurso Extraordinário com Agravo ora citado, trás a lide onde o Município do Rio de Janeiro do Estado do Rio de Janeiro busca junto ao ordenamento jurídico a possibilidade de tributar o templo, neste ato

representado pela Igreja Pentecostal, na qual o pleito refere-se a determinado imóvel cuja fundamentação baseia-se que o bem não cumpre com a função da entidade religiosa. Salientando que a peça em análise é o Agravo interposto, para que reexamine o Recurso Extraordinário. Assim, a Ministra Relatora Carmén Lúcia, negou seguimento ao Agravo, sob a fundamentação que não assiste o Agravante razão jurídica, visto que para o reexame de prova ou reanálise não cabe Recurso Extraordinário e por entender que o bem em discussão cumpra a finalidade exigida pelo texto constitucional, reafirmando o entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal.

O Ministro Luís Roberto Barroso (2014), julgou Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo de nº. 914.980, na qual figurou como Agravante o Município da Serra, no Espírito Santo e como Agravado a Igreja Cristã Maranata Presbitério Espírito Santense.

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 trespasse 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. (STF - ARE: 800395 ES, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 28/10/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014). (ANEXO 03)

O Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo supracitado é referente a decisão monocrática na qual negou seguimento ao Recurso Extraordinário com Agravo, sob a fundamentação que a entidade religiosa violou as normas constitucionais e que a Agravante não logrou êxito em demonstrar que os bens em apreço não cumprissem com a finalidade da entidade para que fosse alcançado a tributação.

O Ministro Luís Roberto Barroso, negou o provimento ao Agravo Regimental, sob a fundamentação que a Corte que presidi já pacificou o reconhecimento da imunidade tributária para imóveis locados e não edificados por ser medida de

máxima efetividade possível para a proteção privilegiada às entidades religiosas.

Em contraponto ao entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal surge um Acórdão proferido em turma pela 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

EMBARGOS À EXECUÇÃO - IPTU - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E ENTIDADES ASSISTENCIAIS - NECESSIDADE DE PROVA DE VINCULAÇÃO DOS IMÓVEIS ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS - AUSÊNCIA - RECURSO PROVIDO. As entidades religiosas e assistenciais são imunes ao recolhimento de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços quando comprovado serem necessários à realização de suas atividades essenciais, conforme previsto no § 4º do artigo 150 da Constituição da República. Não comprovada a tributação indevida pela municipalidade, a improcedência do pedido é medida que se impõe. (TJ-MG - AC: 10210130000354001 MG, Relator: Edilson Fernandes, Data de Julgamento: 10/03/2015, Câmaras Cíveis / 6ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 20/03/2015). (ANEXO 04)

Figura-se na lide como Apelante o Município de Pedro Leopoldo do Estado de Minas Gerais e como Apelado a Mitra Arquidiocesana de Belo Horizonte. Em relato o Recurso interposto contra a sentença de primeiro piso na qual condenou o Apelante em custas e honorários ante a não concessão do pleito na execução fiscal proposta pelo apelante.

O Relator Desembargador Edilson Fernandes (2015) trás em seu voto que a imunidade não é absoluta e irrestrita, o que não significa que todos os bens estão voltados a finalidade da entidade ou até mesmo a incorporação de receita para seu desenvolvimento, devido ao grande número de imóveis, onde vários imóveis estão vagos, improdutivos e sem uso algum perante a entidade. Assim, o Relator deu provimento ao Recurso supracitado reformando a sentença que concedeu a imunidade tributária aos bens da entidade religiosa.

3 A INCONSTITUCIONALIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO FRENTE A ISONOMIA

Para que se tenha o alcance da aplicação da norma e demonstrar a inconstitucionalidade supracitada deve conhecer os dois tipos de interpretação que rodeiam o ordenamento jurídico. Os tipos são: Restritivos e Extensivos.

Segundo Luiz Fernando Coelho (1981), a interpretação restritiva leva em consideração a vontade da lei, assumindo significado próprio, uma vez expressado pelo legislador, seguindo sua vontade. Neste mesmo liame Tercio Sampaio Ferraz Júnior diz que: “toda norma que restrinja os direitos e garantias fundamentais reconhecidos e estabelecidos constitucionalmente deva ser interpretada restritivamente” (2001, p. 291).

Contudo, a interpretação extensiva sob os olhos de Tercio Sampaio Ferraz Júnior diz que: “a interpretação extensiva amplia o sentido da norma para além do contido em sua letra, demonstrando que a extensão do sentido está contida no espírito da lei, considerando que a norma diz menos do que queria dizer” (2001, p. 290-292). Assim, a interpretação extensiva sofre modificações de amplitude a sua norma, uma vez que fica a mercê de fatos históricos que ao longo dos anos trazem consigo fatos novos, modificando a perspectiva da norma para um sentido contemporâneo.

Destaca-se que a contextualização de inconstitucionalidade sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, deriva-se do método utilizado para interpretar a norma que a concede. O Supremo Tribunal Federal, como demonstrado, utiliza-se o método de interpretação extensiva, dando amplitude à aplicação da norma.

Desta forma, ao utilizar-se de metodologia interpretativa na qual estende o benefício imunizatório a bens como: propriedades latifundiárias (ITR), residências (IPTU), veículos automotivos (IPVA), edificações comerciais (IPTU), entre outras, gera um atestado de veracidade sob qualquer bem posto em tutela do templo, na qual o ônus da prova para demonstrar que os mesmos são bens que cumpre a finalidade do templo não existe mais, pois os templos obtiveram o instituto da veracidade em sua palavra, o que isenta os mesmos de comprovação para com o ordenamento.

A interpretação adotada e pacificada pelo Supremo Tribunal Federal diverge do texto originário em sua aplicação, trazendo a premissa de inconstitucionalidade, visto que fere princípio constitucional, uma vez que não foram analisadas as consequências que poderiam criar com a pacificação desta nova forma interpretativa.

De modo certo, a doutrina esclarece que a interpretação liberal ou extensiva dada ao dispositivo, deixa brecha de aplicação da norma na qual sem fiscalização do Estado, promove fatos sonegatórios, já que os templos de qualquer culto possuem veracidade de sua conduta, o que deixa de comprovar se os bens cumprem ou não a função estabelecida.

Esta interpretação pacificada demonstrou ser liberal demais, visto que a imunidade dos templos além de se estender aos imóveis que compõem a finalidade do mesmo passou a ser concedido também a seus líderes em face de bens pessoais, como por exemplo: Residência (IPTU), carros (IPVA), imóveis latifundiários (ITR) utilizáveis e inutilizáveis, doações *inter vivos* de bens (ITBI).

O Estado brasileiro é laico, ou seja, é neutro com relação à religiosidade que compõem a sociedade, não elegendo uma religião como a principal. Assim, qualquer organização que promove ou que possa gerar enriquecimento ilícito daqueles a frente deve ser tributada.

Diante do exposto, deparasse com a indagação: A imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto fere o princípio da isonomia? Em resposta a indagação a doutrina explica que a inovação interpretativa aplicada pelo Supremo Tribunal Federal gera precedente de inconstitucionalidade na qual deve ser corrigidos seguindo a integralidade do texto constitucional na qual restringe o benefício imunizatório em face dos templos, ou seja, a interpretação “liberal” ou “extensiva” fere os preceitos tutelados pelo princípio da isonomia do art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal.

Em contraponto, para que não desestabilize a segurança jurídica em hipótese de que o método interpretativo não seja modificado a sua forma primogênita, deve-se criar contrapesos de cunhos fiscalizatórios para que assegure a real aplicação do texto constitucional, eliminando as brechas nas quais geram receitas que não integram a finalidade do templo de qualquer culto.

O que desta forma, mesmo que a interpretação não retroaja a originária, o contrapeso fiscalizatório é a forma contraceptiva de tornar a interpretação pacificada do Supremo Tribunal Federal constitucional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo investigar questões concernentes em relação à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, baseando-se em doutrina e jurisprudência nacional.

O interesse pelo tema abordado deu-se em razão de serem noticiados inúmeros casos envolvendo entidades religiosas na qual a imunidade concedida supostamente estaria desvirtuando a finalidade a qual foi concedida.

Para o desenvolvimento do presente trabalho foi dividido em três capítulos.

No Primeiro capítulo foi abordada a proposta de nº. 38.723, referente a Suggestão Legislativa nº. 02/2015, trazendo também a conceituação dos principais princípios constitucionais e a diferenciação entre imunidade e isenção.

No segundo capítulo foram abordadas as pacificações dadas pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema proposto, juntamente com a jurisprudência concernente a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

No terceiro e ultimo capítulo, abordou-se a questão da inconstitucionalidade da imunidade tributária aos templos de qualquer culto frente à isonomia, na qual

conceituou os métodos de interpretação na qual gerou a premissa da inconstitucionalidade na aplicação dos precedentes que a pacificação gerou.

Há hipótese levantada no capítulo três, confirmou que a metodologia interpretativa utilizada pelo Supremo Tribunal Federal esta eivada de vícios que acarreta na inconstitucionalidade da concessão extensiva da imunidade tributária dos templos face ao princípio da isonomia.

A temática da imunidade tributária dos templos por ser matéria pacificada no que concerne à extensão de sua aplicação e por não encontrar um consenso doutrinário, apesar de que a jurisprudência foi pacificada, o presente trabalho não tem caráter conclusivo, visto demonstra de forma construtiva com base em doutrinas e jurisprudências divergentes, que o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal esta eivado de vícios e passível de modificações, razão pela qual cabe aqueles que operam o Direito a obrigação de acompanhamento e resolução de matérias relevantes socialmente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional e Constituição da República Federativa do Brasil. 40. Ed. Saraiva, 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. turma). Emb. Decl. No Recurso Extraordinário com Agravo nº 876.253. Embargante: Município de Londrina. Embargada: Igreja Cristã Maranata Presbitério Espírito Santense. Relator: Luiz Fux. Brasília, 24 de novembro de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. turma). Recurso Extraordinário nº 102.141-1. Recorrente: Encyclopaedia Britannica Editores LTDA. Recorrida: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Relator: Carlos Madeira. Brasília, 18 de outubro de 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. turma). Recurso Extraordinário com Agravo nº 914.980. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrida: Igreja Pentecostal de Nova Vida - Botafogo. Relator: Cármen Lúcia. Brasília, 25 de fevereiro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. turma). Ag. Reg. No Recurso Extraordinário com Agravo nº 800.395. Agravante: Município da Serra. Agravada: Igreja Cristã Maranata Presbitério Espírito Santense. Relator: Luís Roberto Barroso. Brasília, 28 de outubro de 2014.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. (6. Câmara). Apelação Cível nº 1.0210.13.000035-4/001. Apelante: Município de Pedro Leopoldo. Apelada: Mitra Arquidiocesana de Belo Horizonte. Relator: Des. Edilson Fernandes. Belo Horizonte, 10 de março de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Tributário. Recurso Extraordinário. Imunidade tributária dos Templos de Qualquer Culto. N. 325.822-2, da Câmara Cível do tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Brasília-DF. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em 17/03/2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Luiz Fernando. Lógica jurídica e interpretação das leis. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GUIMARÃE, Deocleciano Torrieri. Dicionário universitário jurídico. 17. Ed. São Paulo: Rideel, 2013. p. 143.

Junior, Tercio Sampaio Ferraz, Introdução ao estudo do direito. 4 ed. 2001, p. 290 - 292.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52 – 58.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. 1997, p. 335 - 336.

MOSCHETTI, Francesco. El principio da capacidad contributiva. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

Ó, Maria da Conceição Bandeira do. Diferença entre imunidade, isenção e não incidência. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/diferencas-entre-imunidade-isencao-e-nao-incidencia-tributaria,56460.html>>. Acesso em 09/09/2017.

SILVA, Ricardo. A Imunidade Dos Templos De Qualquer Culto. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/bitstream/handle/2011/16922/Imunidade_Templos_Qualquer_Ricardo_Silva.pdf?sequence=1>. Acesso em 16/03/2017.

STRATHERN, Paul. Aristóteles em 90 minutos. Rio de Janeiro 1997, p. 52.