

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS:

Diálogos entre tributação e liberdade religiosa

TAX LAW AS AN INSTRUMENT OF CONCRETIZATION OF FUNDAMENTAL RIGHTS:

Dialogues between taxation and religious freedom

GABRIEL JONER⁴¹

RESUMO

O Brasil, revestido da faceta de Estado Democrático de Direito, albergou o valor “religiosidade” como uma das pilastras sobre as quais a sociedade brasileira está assentada, na condição de direito fundamental. Neste modelo estatal, os poderes públicos são coagidos a modificarem o *status quo*, com medidas ativas no sentido de viabilizar concretamente os direitos previstos no texto constitucional. Com pertinência ao direito de liberdade religiosa, a Constituição Federal elegeu o Direito Tributário como meio apto a efetivá-lo, a partir da regra de imunidade, impedindo que o Estado crie embaraços ao livre exercício de culto. Em suma, o Direito Tributário surge como instrumento de concretização de direitos fundamentais. Recentemente, o Brasil firmou acordo internacional com a Santa Sé, porém, o diploma internacional não trouxe inovações legislativas substanciais, mas apenas reforçou e, especialmente, consolidou a normativa pertinente às entidades religiosas, representando mais um instrumento na busca da efetivação dos direitos fundamentais.

PALAVRAS-CHAVE:

Direito Tributário. Direitos Fundamentais. Liberdade Religiosa. Acordo Brasil-Santa Sé.

ABSTRACT

Brazil, coated in the facet of the Democratic State of Law, harbored the value of “religiosity” as one of the pillars on which Brazilian society is based, as a fundamental right. In this state model, public authorities are coerced to change the status quo, with active measures in order to concretely enable the rights provided for in the constitutional text. Regarding to the right of religious freedom, the Federal Constitution chose the Tax Law as a capable means of effecting it, based on the immunity rule, preventing the State from creating obstacles to the free exercise of worship. Summarizing, the Tax Law appears as a concretizing instrument of fundamental rights. Recently, Brazil has signed an international agreement with the Holy See, but the international diploma did not bring substantial legislative innovations, but only reinforced and, especially, consolidated the pertinent legislation to religious entities, representing another instrument in the search for the realization of fundamental rights.

KEY WORDS:

Tax law, Fundamental Rights, Religious Freedom, Agreement Brazil, Holy See.

41 Mestre em Direito Público pela Unisinos/RS. Especialista em Direito Público pela FMP. Especialista em Direito Tributário pela UFRGS. Advogado (OAB/RS). Professor da Universidade Feevale. Endereço eletrônico: gabriel.joner@hotmail.com. *Curriculum Lattes*: <http://lattes.cnpq.br/0177086770281079>.

SUMÁRIO. 1 Introdução. 2 A concepção laica de estado e a liberdade religiosa. 3 A realização de direitos fundamentais a partir do direito tributário: o caso da liberdade religiosa. 4 Contornos jurídico-tributários da imunidade sobre os templos de qualquer culto: previsão constitucional x Acordo Brasil – Santa Sé. 4.1 O regramento constitucional. 4.2 As disposições do Acordo Brasil – Santa Sé. Conclusão. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil erigiu a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos sob o qual está assentado o Estado, adjetivado de Democrático de Direito⁴². Este princípio, considerado vértice do sistema dos direitos fundamentais⁴³, está calcado, entre outros, no direito de liberdade. (MENDES, COELHO e BRANCO, 2009).

Não é por outra razão que o direito de liberdade encontra ressonância em diplomas protetivos de direitos humanos na seara internacional, tais como a Carta das Nações Unidas, de 26-6-1945, e na Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 16-11-1945. No direito interno, igualmente há expressa previsão na Constituição Federal de 1988, em especial em seu Título II, que dispõe sobre os Direitos e Garantias Fundamentais.

O direito de liberdade, neste vasto contexto, não se resume a um conceito único, mas, em sentido oposto, desdobra-se em diversos subitens que, embora relacionados no seu cerne, refletem o direito em testilha nos seus mais variados prismas, entre os quais as “liberdades” de locomoção, de expressão, de reunião/associação, de consciência e, em destaque no presente estudo, a liberdade de religião.

Muito embora frequentemente seja confundido com o direito de consciência, a liberdade religiosa guarda especificidades que impedem a unicidade de conceitos. A liberdade de pensamento está relacionada à faculdade de o indivíduo formular juízos e ideias sobre si mesmo e sobre o meio externo que o circunda, impedindo que o Estado interfira em sua esfera íntima, vedando que lhe imponham concepções filosóficas, ao mesmo modo que deve propiciar meios para que o cidadão possa externar suas convicções (MENDES, COELHO e BRANCO, 2009).

De outra banda, a liberdade religiosa desdobra-se na liberdade de crença, de adesão à determinada religião e a liberdade de exercício do culto respectivo (MENDES, COELHO e BRANCO, 2009). É, portanto, mais específica que a liberdade de consciência, dando enfoque ao direito do indivíduo crer e expressar sua crença em um ser superior, ou seja, exercer a sua espiritualidade. Dada esta concepção, ainda podem ser indicados como implicações deste direito a proteção às liturgias e aos locais de culto, a proteção aos templos e a proscrição de interferência nas liturgias.

No direito positivo, tais direitos encontram ressonância no art. 5º, VI da Constituição Federal, que estabelece ser “inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”.

Como se pode observar pelos contornos acima traçados, o Direito Constitucional brasileiro

42 Art. 1º, III da Constituição Federal de 1988.

43 Robert Alexy (2002) indica que o princípio da dignidade da pessoa humana configura uma espécie de meta-valor a orientar a interpretação dos demais direitos fundamentais.

albergou a liberdade religiosa como um direito a ser protegido e, inclusive, fomentado⁴⁴ pelo Estado. Em outros termos, é um valor que subjaz à República Federativa do Brasil. Ao passarem à condição de própria substância da Constituição, portanto, este valor (liberdade) deve ser convenientemente protegido pelo Estado e observado por todos os cidadãos.

Não basta, portanto, a mera previsão legal. Impera que se criem mecanismos aptos à sua efetiva implementação, sob pena de reduzi-los à mera demagogia literária.

Um dos mecanismos criados pelo constituinte para tornar concreto o exercício da liberdade religiosa foi estabelecer a imunidade de imposto sobre templos de qualquer culto, assim como sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades, conforme expressa previsão no Texto Constitucional (art. 150, VI, “b” e §4º).

Constata-se, assim, que o Direito Tributário é utilizado, pelo constituinte, como um instrumento de concretização de direitos fundamentais. Mais especificamente, vale-se do instituto da *imunidade*, que consiste na exclusão de certas pessoas, bens, serviços, ou situações do alcance do poder de tributar. Ou seja, a imunidade carrega consigo um fundamento axiológico, onde o constituinte elege determinados valores carentes de proteção, utilizando-se o Direito Tributário como mecanismo para atingir o objetivo visado. Em outros termos, este ramo do Direito pode (e deve) ser utilizado para fomentar o fiel cumprimento dos direitos fundamentais.

Recentemente o Brasil firmou um acordo internacional com a Santa Fé, tratando, entre outros temas, da tributação aplicável à Igreja Católica no Brasil, o que vem gerando grande controvérsia sobre a constitucionalidade da normativa, sob o argumento de violação do princípio da laicidade estatal.

O objetivo do presente artigo será abordar, de forma crítica, o relacionamento entre o Direito Tributário e o direito à liberdade religiosa, especialmente a partir do acordo firmado entre o Brasil e a Santa Sé.

2. A CONCEPÇÃO LAICA DE ESTADO E A LIBERDADE RELIGIOSA

Como expressão sinônima de “Estado Laico”, pode-se utilizar “Secularização do Estado”⁴⁵, representando, ambas, a organização estatal segundo o regramento civil, em contraposição ao Estado Religioso, onde as normas e decisões adotadas por entidades religiosas determinam também a administração pública e o relacionamento entre particulares, e não apenas o exercício da fé.

A secularização traz enormes implicações na seara jurídica, recebendo atenção especial dos constitucionalistas. Com efeito, a desvinculação entre Igreja e Estado provoca uma verdadeira ruptura paradigmática. Em robusta monografia sobre o tema, o português Jónatas Eduardo Mendes Machado indica que, ao longo da história, diversos fatores levaram à convicção quanto à impossibilidade de um consenso teológico susceptível de fundar toda a vida comunitária, o que levou as sociedades a buscarem novas bases, racionalmente acessível a todos.

44 É o que dispõe, por exemplo, o art. 5º, VII da Constituição Federal, ao dispor que: “é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva”;

45 O conceito de secularização nos é dado pelo português Jónatas Eduardo Mendes Machado, ao indicar que: “consiste no processo pelo qual a sociedade se afastou do controlo da Igreja, de forma que a ciência, a educação, a arte e a política ficaram livres da conformidade com o dogma teológico e as hierarquias eclesiais.” (1996, p. 93)

A religião, que antes cimentava toda a estrutura social, passou a ser um entre muitos subsistemas sociais. Ocorreu um fenômeno de privatização da religião, ou seja, não estava mais ligada à esfera pública, ao Estado (MACHADO, 1996, p. 94). Esta situação, de forma alguma, pode ser entendida como existência de qualquer intenção persecutória dirigida à religião, de uma tentativa de limitação das manifestações religiosas, a serem relegadas exclusivamente ao âmbito doméstico, ou ao esvaziamento dos símbolos religiosos. Ao contrário, a privatização da religião tem um sentido claramente libertador e inclusivo, implicando na impossibilidade de interferência coercitiva na administração interna das entidades religiosas, bem como evitando a politização da religião. Portanto, traz um caráter de proteção às organizações confessionais (MACHADO, 1996, p. 94).

A atual Constituição Federal brasileira acolheu o princípio da laicidade estatal, estabelecendo, em seu art. 19, I (primeira parte) que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer cultos religiosos ou igrejas, ou subvencioná-los. Não obstante, o art. 5º, VI estabelece a liberdade de organização religiosa, que diz respeito à possibilidade de estabelecimento e organização das igrejas e suas relações com o Estado (SILVA, 2002).

No Brasil, a secularização teve início com o Decreto 119-A, datado de 7.1.1890. Em seguida, a Constituição de 1891 consolidou a separação entre Estado e Igreja e os princípios básicos da liberdade religiosa. A partir de então, o Brasil tornou-se um estado laico, admitindo e respeitando todas as vocações, isto porque o Decreto 119-A reconheceu a personalidade jurídica de todas as igrejas e confissões religiosas (RIBEIRO, 2002).

Todavia, não obstante à previsão constitucional de que os entes federados não possam estabelecer cultos religiosos ou igrejas, isso não significa que o Estado brasileiro seja avesso à religiosidade. A própria Constituição Federal possui diversos dispositivos admitindo-a e, inclusive, fomentando-a.⁴⁶

Portanto, o Estado brasileiro, ainda que laico, não é inimigo da fé. Tanto é verdade que o mesmo dispositivo constitucional que estabelece a secularização, também admite a colaboração com entidades religiosas, quando estiver presente o interesse público.⁴⁷

Por esta razão é que se tem admitido, na ordem constitucional, que o Brasil possa firmar acordos com entidades religiosas, mesmo na esfera internacional, citando-se como exemplo o Acordo Brasil – Santa Sé. Paulo Gustavo Gonet Branco corrobora a viabilidade jurídica do acordo em evidência, sem ferir o princípio da laicidade estatal (frizando que quando a obra consultada foi editada, ainda não havia sido firmado o acordo internacional em questão, tendo o autor manifestado sua opinião de *lege ferenda*):

46 Exemplificadamente: o art. 210, § 1º, que possibilita o ensino religioso em escolas públicas, ainda que sob a forma de disciplina facultativa. Também admite a produção de efeitos civis dos casamentos religiosos (art. 226, §§ 1º e 2º). Do mesmo modo, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva é considerada um direito fundamental (art. 5º, VII). Aliás, o próprio preâmbulo estabelece que a Constituição é promulgada “sob a proteção de Deus”, ao mesmo tempo em que é reconhecido o direito ao exercício da liberdade religiosa.

47 Esta tese é defendida por Paulo Gustavo Gonet Branco, quando aduz que: “A laicidade do Estado não significa, por certo, inimizado com a fé. Não impede a colaboração com confissões religiosas, para o interesse público (art. 19, I). A sistemática constitucional acolhe, mesmo, expressamente, medidas de ação conjunta dos Poderes Públicos com denominações religiosas e reconhece como oficiais certos atos praticados no âmbito de cultos religiosos, como é o caso da extensão dos efeitos civis do casamento religioso.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009)

“Neste sentido, não há embaraço – ao contrário, parecem bem-vindas, como ocorre em tantos outros países – a iniciativa como a celebração de concordata com a Santa Sé, para a fixação de termos de relacionamento entre tal pessoa de direito internacional e o país, tendo em vista a missão religiosa da Igreja de propiciar o bem integral do indivíduo, coincidente com o objetivo da República de “promover o bem de todos” (art. 3º, IV da CF). Seria erro grosseiro confundir acordos dessa ordem, em que se garantem meios eficazes para o desempenho da missão religiosa da Igreja, com a aliança vedada pelo art. 19, I, da Constituição. A aliança que o constituinte repudia é aquela que inviabiliza a própria liberdade de crença, assegurada no art. 5º, VI, da Carta, por impedir que outras confissões religiosas atuem livremente no país.⁴⁸

Deste modo, segundo tal posicionamento, o Acordo Brasil-Santa Sé goza de validade jurídica, sem afrontar o princípio do Estado laico, pois de modo algum inviabiliza o direito à liberdade de crença, nem tampouco impede que outras confissões religiosas atuem livremente no país. Pelo contrário, o acordo veio a reforçar os princípios consagrados no texto constitucional, inclusive a diversidade religiosa, não afrontando, deste modo, o art. 19, I do Texto Maior.

Evidentemente, não se poderia admitir qualquer violação aos referidos direitos fundamentais, expressamente previstos na Constituição Federal/88 (art. 5º, VI). Segundo o regramento constitucional, a liberdade religiosa pode assumir diversas facetas, podendo ser citadas: a) a liberdade de escolha da religião; b) a liberdade de aderir à determinada seita religiosa; c) a liberdade de mudar de religião; d) a liberdade de não aderir a qualquer religião; e) a liberdade de ser ateu. O exercício destas liberdades, todavia, não pode implicar no embaraço ao direito alheio, ou seja, o agnosticismo não pode prejudicar a liberdade daquele que crê no divino. (SILVA, 2002).

A proibição de embaraçar o direito à liberdade religiosa deve ser observada, também e preponderantemente, pelo Estado. Aliás, esta vedação está expressamente prevista no já mencionado art. 19, I da Constituição Federal, sendo que um dos mecanismos criados para implementar esta proscrição foi a previsão de imunidade tributária dos templos de qualquer culto, tal como estabelecido no art. 150, VI, “b”.⁴⁹

3. A REALIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS A PARTIR DO DIREITO TRIBUTÁRIO: O CASO DA LIBERDADE RELIGIOSA

A República Federativa do Brasil erige-se em Estado Democrático de Direito, ou seja, um modelo estatal que se caracteriza por albergar os valores primordiais da sociedade, protegendo-os e, acima de tudo, agindo no sentido de torná-los concretos e realizáveis, não em uma postula de proteção negativa, mas sim um conteúdo transformador, positivo.

Para que o Estado implemente estes direitos e garantias fundamentais, ou seja, para que tutele adequadamente os valores sociais eleitos e protegidos no texto constitucional, é preciso criar mecanismos, válidos como instrumentos concretizadores das promessas constitucionais.

48 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. op. cit., p. 462-3.

49 Na lição de Paulo Gustavo Gonet Branco: Para evitar que o Estado crie embaraços à liberdade de religião, o constituinte estabelece a imunidade de impostos aos templos de qualquer culto, no art. 150, VI, “b”, do Texto Magno. (...) Além disso, como o dispositivo se vincula à liberdade de religião, a imunidade deve dizer respeito a culto religioso. Seitas que não tenham natureza religiosa devem ser consideradas alheias à hipótese de imunidade (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. op. cit, p. 511)

No que se refere ao direito de liberdade religiosa, um dos meios utilizados pelo ente estatal para sua proteção foi a criação de imunidades tributárias, conforme previsão no art. 150, VI, “b” e §4º⁵⁰. Segundo este dispositivo, é vedado aos entes políticos das três esferas instituírem impostos sobre templos de qualquer culto, sendo que esta vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Portanto, constata-se que o constituinte originário optou por utilizar o Direito Tributário como mecanismo de tutela do direito de liberdade religiosa, ao vedar a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, valendo-se, para tanto, do instituto da imunidade.

A doutrina clássica conceituava a imunidade como uma “limitação constitucional ao poder de tributar” (BALEEIRO, 1977, p. 70). Já para a doutrina moderna, a imunidade é regra de competência, como assevera, exemplificadamente, Humberto Ávila (2010), para quem a imunidade constitui uma subtração do poder de tributar, por meio de norma constitucional que impõe uma limitação negativa de competência.

Todavia, para o nosso estudo, muito mais importante do que estudar as imunidades a partir da sua natureza jurídica, é verificar a justificativa de sua previsão constitucional. Ocorre que, ao prever uma regra limitativa de competência, objetiva-se assegurar a observância de um direito fundamental, é dizer, tutelar para que os valores máximos da sociedade sejam implementados.

Se a principal característica do Estado Democrático de Direito é a de transformador do *status quo* (MIRANDA, 2000, p. 29), as regras de imunidade nada mais representam do que um dos instrumentos utilizados para atingir este objetivo. A Constituição se vale do Direito Tributário para garantir o efetivo exercício dos direitos pelos cidadãos.

A doutrina nacional bem analisa a questão, asseverando o fundamento axiológico das imunidades. Neste sentido, o renomado tributarista Luciano Amaro:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes (2003, p. 148).

Logo, a imunidade possui um fundamento valorativo subjacente, tendo o constituinte utilizado o Direito Tributário como ferramenta capaz de protegê-lo. Em outros termos, este ramo do Direito pode (e deve) ser utilizado para fomentar o fiel cumprimento dos direitos fundamentais.

Outra não é a lição de Humberto Ávila, que também enfoca o caráter instrumental das imunidades, relacionadas à consecução das atividades primordiais de uma nação, *in verbis*:

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

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

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

As atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado. Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, renda ou serviços dos outros (art. 150, VI, “a”). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”). O dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”). O dever de o Estado estimular a difusão de ideias implica na proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”). Isso equivale dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidade que devem ser atingidas pelo próprio Estado. A supressão (interna) de uma parcela do poder de tributar por meio de norma constitucional recebe o nome de imunidade (2010, p. 218).

Não há dúvidas de que o direito de exercício da liberdade religiosa foi erigindo à condição de direito fundamental, gozando de máxima proteção estatal, tanto que expressamente previsto no rol do art. 5º da Constituição Federal, que apresenta os direitos e garantias fundamentais. Inclusive, dada esta característica, constitui cláusula pétreia, não podendo ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-la.

Assim, o constituinte de 1988 – que estabeleceu estar a República Federativa do Brasil erigida em Estado Democrático de Direito, fomentador dos direitos fundamentais, transformador do *status quo* (MORAIS e STRECK, 2000), nunca é demasiado repetir – valeu-se do Direito Tributário, mais precisamente da regra de imunidade prevista no art. 150, VI, “b” e §4º, como o meio hábil a tornar concreto o direito de exercício da liberdade religiosa, ao vedar a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto.

4. CONTORNOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS DA IMUNIDADE SOBRE OS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: PREVISÃO CONSTITUCIONAL X ACORDO BRASIL – SANTA SÉ

4.1 O REGRAMENTO CONSTITUCIONAL

Historicamente, a imunidade tributária sobre os “templos” foi prevista pela primeira vez em um diploma legal pátrio na Constituição Federal de 1946, quando o art. 31, inciso V, “b”, dispunha que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios era vedado lançar impostos sobre “templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social”, com a advertência de que suas rendas fossem aplicadas integralmente no País, para os respectivos fins (NETO, 2010).

Na Constituição Federal de 1988 a imunidade em voga foi repetida, com previsão no art. 150, VI, “b”, *in verbis*:

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

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

Conforme leciona Humberto Ávila (2010), o dispositivo em questão representa o dever de o Estado garantir a liberdade religiosa (art. 5º, VI), com a correspondente proibição de instituir impostos relativamente a templos de qualquer culto (art. 150, VI, b). Ainda, o citado tributarista adverte que:

De acordo com o art. 5º, VI, é inviolável a liberdade de consciência e de crença. Além disso, é garantido o livre exercício dos cultos religiosos. O livre exercício só é maximamente garantido quando proibida a instituição de impostos relativamente aos templos de qualquer culto (2010, p. 229).

Assim, para compreensão desta regra de imunidade, necessário delimitar os contornos da expressão “templos de qualquer culto”.

Primeiramente quanto ao vocábulo “templo”, a doutrina que aborda a temática pode ser dividida em clássica e em contemporânea. A primeira traz uma definição restritiva, limitando-se ao prédio (construção humana). A segunda alega que o termo deve ser compreendido não apenas quanto aos prédios envolvidos no culto religioso, mas também à própria instituição religiosa.

Mesmo a corrente clássica possui subdivisões, onde uma parcela de doutrinadores, mais rigorosa, aduz que a imunidade é aplicável tão somente no prédio onde o culto é realizado. Como exemplo desta subdivisão pode ser citado Pontes de Miranda: “Ficam imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residências dos padres, pastores, rabinos etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo” (1987, p. 425). Ou seja, a imunidade se restringe ao prédio onde o culto é celebrado.

Ainda dentro da doutrina clássica, mas com um enfoque mais flexível, Aliomar Baleeiro (interpretando a regra em questão ao tempo da Constituição de 1967), entendia que a imunidade dos “templos” abrangia não só o prédio onde se realizam os cultos religiosos, mas também outros relacionados ao exercício da fé. Assim ensinava:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também 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 (1977, p. 8).

Já a doutrina contemporânea dá ao instituto uma interpretação ampliativa, ultrapassando a restrição aos prédios onde se celebram os cultos, mas abrangendo inclusive a própria instituição religiosa. Neste sentido é a lição de Ives Gandra Martins:

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 três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo (1998, p. 79)

Não obstante à digressão doutrinária, retro abordada, é certo que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não pode ser estudada sem levar em consideração o disposto no § 4º, do art. 150, da Constituição Federal – que faz expressa referência à alínea “b”, do inciso VI – ao estabelecer

que a imunidade só é aplicável quanto ao patrimônio, renda e serviços relacionados às atividades essenciais das entidades nela mencionadas.

Também neste tópico a doutrina nacional apresenta divergências, podendo as concepções serem classificadas como restritivas, moderadas e ampliativas.

Para a primeira (restritiva), o patrimônio, renda ou serviços só não serão tributados se estiverem diretamente ligados às necessidades essenciais da entidade religiosa, ou na sua manutenção. Em outras palavras, não será aplicável a regra em questão quando as religiões explorarem atividades outras que não vinculadas às suas atividades essenciais, como é o caso de exploração de atividades econômicas. Esta é a posição de Hugo de Britto Machado, quando aduz que “pode incidir imposto sobre bens pertencentes à igreja, desde que não sejam instrumentos desta” (2001, p. 237).

Para a corrente moderada, a imunidade pode ser estendida a outras atividades, desde que relacionadas ao culto, ou ainda quando executadas dentro do âmbito da igreja. Posição esta que é defendida por Celso Bastos, ao dispor que:

A atividade, portanto, será imune na medida em que praticada nos templos e com a finalidade da prestação de culto. Assim, englobam-se as demais espécies tributárias que abarcam a transação com mercadorias, ICM, que abarcam a prestação de serviços, ISS, toda vez que essas atividades estejam vinculadas física e teleologicamente ao culto e ao templo. Assim, venda de objetos litúrgicos, dentro do âmbito da igreja ou no seu átrio, efetuadas por pessoas ligadas ao próprio culto, estão imunes. O mesmo não se dá com a venda desses mesmos objetos efetuada, quer por ordens religiosas, quer por comerciantes leigos, fora do âmbito espacial do templo. (1978, p. 233)

A posição ampliativa é defendida por Ives Gandra da Martins, ao advertir que apenas se a atividade econômica provocar desequilíbrio na concorrência, a imunidade não se aplica, visto que a destinação exclusiva para as finalidades das entidades imunes, que não provoque desequilíbrio na livre concorrência, não retira a imunidade de tais atividades (1988, p. 31).

Uma vez expostas as bases doutrinárias que circundam a temática, cumpre agora apresentar a posição adotada perante o órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro, intérprete autorizado da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de enfrentar a questão, ganhando destaque o julgamento proferido em sessão plenária, quando a Mitra Diocesana de Jales/SP, postulava o reconhecimento da imunidade com relação ao IPTU, não só em relação ao local onde se realizavam os cultos da entidade religiosa, mas a todos os seus imóveis, tanto os ligados a atividades pastorais (residência dos padres, locais de reunião e administração, centros pastorais etc.), mas também os imóveis alugados a terceiros. O julgado restou assim ementado:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.⁵¹

51 RE 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246

Como se pode ver, a Corte Suprema, ao apreciar novamente a matéria, agora sob os auspícios da Constituição Federal de 1988, acolheu a corrente moderada, admitindo a aplicação da imunidade não apenas quanto aos prédios onde são celebrados os cultos religiosos, mas também sobre os demais relacionados à atividade da igreja. Mesmo aqueles imóveis eventualmente alugados a terceiros podem estar acobertados pela imunidade, quando restar provado que sua renda é utilizada para subsidiar as atividades consideradas essenciais da instituição.

4.2 AS DISPOSIÇÕES DO ACORDO BRASIL – SANTA SÉ

Não obstante o regramento constitucional, inexistia dispositivo legal de hierarquia inferior tratando da matéria, seja mediante lei complementar ou lei ordinária. Aliás, o tratamento jurídico dispensado às entidades religiosas sempre foi parco, praticamente inexistente, restando limitado ao Decreto 119-A, de 7 de janeiro de 1890, que estabeleceu o Estado laico em nosso país e, ao mesmo tempo, também previu o direito à liberdade de cultos. Afora este diploma, há total omissão do legislador pátrio sobre a temática. Especialmente quanto ao tratamento tributário dispensado a estas instituições, a normativa limita-se ao texto constitucional. (BALDISSERI, 2012).

Recentemente, todavia, a República Federativa do Brasil entabulou um acordo com a Santa Sé, denominado de “Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil” (firmado entre as Altas Partes Contratantes no dia 13 de novembro de 2008), almejando garantir e fomentar a liberdade de crença, através da previsão de determinadas garantias, inclusive de cunho tributário.

Ao todo, o Acordo contém 20 artigos abordando os mais variados aspectos das relações da Igreja Católica. Inicialmente, o preâmbulo contém os princípios e as razões constitutivas e históricas que implicaram na celebração da avença, indicando suas fontes e as intenções das Altas Partes, especialmente a de fortalecer e incentivar as mútuas relações já existentes.

Dentre os vários pontos abordados pelo Acordo Brasil – Santa Sé, destacamos o tratamento jurídico tributário destinado às instituições religiosas, previsto nos art. 5º e 15.

Os dispositivos legais em comento possuem a seguinte redação:

Artigo 5º

As pessoas jurídicas eclesásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira.

Artigo 15

Às pessoas jurídicas eclesásticas, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira.

§ Único. Para fins tributários, as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e isenção.

O art. 15 trata da imunidade de impostos concedida às pessoas jurídicas eclesiais, bem como a seu patrimônio, renda e serviços, relacionados com a sua atividade fim, em sintonia com o disposto na Constituição Federal (art. 150, VI, b). Verifica-se que o Acordo não repetiu a expressão “templos de qualquer culto”, tão largamente utilizada na história do Direito Constitucional, inclusive no atual texto.

Certamente aqui voltará à tona a discussão sobre o alcance da imunidade concedida às entidades religiosas. Como anteriormente referido, a doutrina nacional travou célebres discussões sobre o alcance da expressão “templos de qualquer culto”, dividindo-se entre a clássica e a contemporânea. Verifica-se que o Acordo restou por acolher a corrente contemporânea, que dá à imunidade uma interpretação ampliativa, aduzindo que a imunidade não se restringe apenas aos prédios onde se celebram os cultos, mas abrangendo inclusive a própria instituição religiosa. Neste sentido lecionam Ives Gandra Martins⁵² e Roque Antonio Carraza.⁵³

Questão interessante diz respeito ao art. 5º e ao parágrafo único do artigo 15, ao estabelecer que as pessoas jurídicas da Igreja Católica (e demais instituições religiosas, vez que o acordo não trouxe qualquer limitação neste sentido), que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro. Evidentemente que, para poder gozar do benefício legal, deverão cumprir os requisitos e obrigações exigidos pela legislação para fins de imunidade e isenção.

Tais dispositivos vieram para solucionar antiga dúvida que pairava sobre o assunto, qual seja, se as organizações religiosas (pessoas jurídicas eclesiais) também poderiam receber certificação (antiga filantropia). A questão resta superada, frente ao novo regramento legal.

Atualmente, a legislação que regulamenta a matéria da certificação é a Lei 12.101/09, que também não traz qualquer vedação à atuação da entidade em mais de um segmento social. Aliás, o próprio art. 22 da referida lei prevê expressamente a possibilidade de cumulações de atividades⁵⁴, assim como o art. 33.⁵⁵

CONCLUSÃO

Como visto, o Brasil, revestido da faceta de Estado Democrático de Direito, ou seja, adotando o paradigma estatal que possui características substantivas, e não meramente procedimentais, albergou o valor “religiosidade” como uma das pilastras sobre as quais a sociedade brasileira está assentada.

52 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 três dias, depois destruído, não se referiu ao templo de Jerusalém, mas a seu próprio corpo. (MARTINS, 1998, p. 79)

53 “Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado à cerimônia religiosa, mas, sim, à entidade mantenedora do templo, a igreja”. (CARRAZA, 2006, p. 716-7)

54 Art. 22. A entidade que atue em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade.

Parágrafo único. Considera-se área de atuação preponderante aquela definida como atividade econômica principal no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda.

55 Art. 33. A entidade que atue em mais de uma das áreas a que se refere o art. 1º deverá, na forma de regulamento, manter escrituração contábil segregada por área, de modo a evidenciar o patrimônio, as receitas, os custos e as despesas de cada atividade desempenhada.

Não causa espécie a eleição deste princípio como um dos direitos fundamentais da República, pois o exercício da fé representa uma das mais inatas características do ser humano.

Considerando que, neste modelo estatal, os poderes públicos são coagidos a modificarem o *status quo*, com medidas ativas no sentido de não apenas garantir, mas viabilizar concretamente os direitos previstos no texto Constitucional, faz-se necessário criar mecanismos para que tais objetivos sejam alcançados.

Com pertinência ao direito de liberdade religiosa, a Constituição Federal elegeu o Direito Tributário como meio apto a efetivar este direito fundamental, a partir da regra de imunidade, ou seja, limitação constitucional ao poder de tributar, que impede a instituição de impostos sobre as práticas religiosas. Ou seja, não permite que o Estado crie embaraços ao livre exercício de culto.

O Acordo firmado entre o Brasil e a Santa Sé nada mais representa que um instrumento para atingir este desiderato. O diploma internacional não trouxe inovações legislativas substanciais, mas apenas reforçou e, especialmente, consolidou a normativa pertinente às entidades religiosas. (BALDISSERI, 2011)

Deve-se ter em mente, também, que o Acordo não trouxe nenhuma vantagem exclusiva para a Igreja Católica, não obstante um dos sujeitos envolvidos (Santa Sé) e a denominação utilizada (Estatuto Jurídico da Igreja Católica). É que, ao não inovar no cenário jurídico, o acordo não criou privilégios para uma organização religiosa em específico, haja vista que todo o regramento já está determinado pelo Texto Constitucional, que tem aplicação geral e irrestrita. De qualquer modo, deve, ainda que trouxesse determinado benefício a esta entidade, seria extensível às demais por força do princípio da igualdade tributária (art. 150, II, CF/88).⁵⁶

Nesta vereda, entendemos que instrumentos de efetivação de direitos previstos no Acordo, como são as imunidades tributárias previstas nos arts. 5º e 15, representam um elo muito interessante com a garantia de exercício de culto, pois impedem o embaraço estatal nas atividades religiosa, como, aliás, já previsto na Constituição Federal em seu art. 150, VI, “b”, bem como no art. 19, I.

Assim, embora não tenha outorgado nenhuma inovação legislativa, o Acordo veio para reforçar e consolidar a temática relativa ao Direito Tributário aplicável às organizações religiosas, merecendo o louvor da comunidade jurídica, vez que os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos merecem, cada vez mais, a atenção das autoridades que governam este país.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993-2002.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

56 Esta é a conclusão a que chega o Dr. Ives Gandra, ao comentar o art. 15 do diploma internacional: “O inciso IV do art. 3º da CF, ao não permitir qualquer discriminação de qualquer natureza, no regime democrático brasileiro, assim como diversos dos dispositivos do art. 5º mostram, pois, que o art. 15 do Tratado é apenas reiterativo daquilo que está insito nas cláusulas constitucionais citadas. (2012, p. 213)

- BALDISSERI, Lorenzo. *Diplomacia Pontifícia: acordo Brasil – Santa Sé: intervenções*. São Paulo: LTr, 2011.
- _____. Relações Diplomáticas entre o Brasil e a Santa Sé. In *Acordo Brasil – Santa Sé Comentado*. Lorenzo Baldisseri e Ives Gandra Martins Filho (organizadores). São Paulo: LTr, 2012.
- BALEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário* n.º1, jul/set 1977.
- BASTOS, Celso. Imunidade dos Templos. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 5. São Paulo, Ano II, julho/setembro de 1978, p. 233.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 325822, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006
- MACHADO, Hugo de Britto. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. II. São Paulo: 2004.
- MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. *Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva*. Coimbra Editora: Coimbra, 1996
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades condicionais e incondicionais – Inteligência do art. 150, Inciso VI e §4º e Art. 195, §7º da Constituição Federal*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 28, janeiro/1998.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártirez; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo II, 4. ed., revista e actualizada. Coimbra: Coimbra, 2000.
- MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e teoria geral do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- NETO, Roberto Medaglia Marroni, Imunidade dos templos de qualquer culto, in: *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Luiz Felipe Silveira Difini (organizador). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010
- RIBEIRO, Milton. *Título Liberdade religiosa: uma proposta para debate*. São Paulo: Mackenzie, 2002
- SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.