

A LEI COMPLEMENTAR E A REGULAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO*

Ronaldo Lindimar José Marton*

RESUMO:

A Constituição brasileira veda a instituição de imposto sobre os templos de qualquer culto, o que é denominado pela doutrina como “imunidade tributária dos templos de qualquer culto”. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto foi introduzida no Brasil pela Constituição de 1946, havendo divergências sobre a sua abrangência. Essa imunidade tributária, sendo modalidade de limitação do poder de tributar, pode ser regulada por lei complementar, conforme dispõe o art. 146, II, da própria Constituição. Tendo em vista a proliferação de organizações religiosas, de múltiplas tendências, e a necessidade de se inibir sonegação tributária, fraude e simulação em detrimento do erário público, revela-se oportuno a abordagem teórica a propósito da amplitude da competência genérica da União na regulação das imunidades tributárias dos templos por meio de lei complementar.

Palavras-chaves: Imunidade Tributária. Templos. Culto Religioso. Fraude. Sonegação Tributária. Simulação.

ABSTRACT:

Supplementary law and the regulation of the tax immunity of the temples of any cult. The Brazilian constitution prohibits the imposition of tax on the temples of any cult, which is named by the doctrine as "the tax immunity of any cult temples". The tax immunity of the temples of any cult was introduced in Brazil by the Constitution of 1946, with disagreements over its scope. This tax immunity, being kind of limitation of power to tax, can be regulated by complementary law, as art. 146, II, of the Constitution itself. In view of the proliferation of religious organizations of multiple tendencies, and the need to avoid tax evasion, fraud and simulation at the expense of the public purse, it is appropriate the theoretical approach regarding the extent of the powers of Union in regulating of tax immunities through complementary law.

Keywords: tax immunity; temples; cult; fraud; tax evasion; simulati

* Artigo recebido em: 10.11.2012.

Artigo aceito em: 28.11.2012.

* Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Professor e Pesquisador no Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Consultor da Câmara dos Deputados em matéria tributária. Advogado.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Conceito de imunidade tributária**
- 3. Imunidades tributárias na Constituição de 1988**
- 4. A lei complementar no “sistema tributário nacional”**
- 5. A regulação das limitações constitucionais do poder de tributar**
- 6. A imunidade tributária dos “templos de qualquer culto”**
- 7. O conceito de templo**
- 8. Delineando a imunidade tributária dos templos**
- 9. A imunidade dos templos de qualquer culto na Constituição de 1988**
 - 9.1. O conceito de “entidade”**
- 10. A regulação dos aspectos objetivos da imunidade dos templos de qualquer culto**
- 11. A regulação dos aspectos subjetivos, relacionados com a imunidade dos templos**
- 12. O Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011**
- 13. Conclusões**
- 14. Referências**

1. Introdução

O presente artigo examina a questão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, estabelecida no Direito Constitucional positivo brasileiro pela Constituição de 1946. A abrangência dessa imunidade sempre foi alvo de controvérsias, embora fosse reconhecido tratar-se de imunidade objetiva. A Constituição de 1988 introduziu cláusula restritiva, constante do § 4º do art. 150, segundo a qual a imunidade somente compreenderia “o patrimônio”, “a renda”, e “os serviços” dos templos. No entanto, a interpretação desse dispositivo, considerado de difícil exegese, acabou propiciando interpretações que ampliaram a imunidade em questão, transformando em imunidade subjetiva das organizações religiosas a imunidade objetiva dos templos de qualquer culto. O artigo focaliza a estrutura da imunidade tributária dos templos na Constituição vigente e a carência de sua regulação por meio de lei complementar, haja vista a necessidade de se instrumentalizar adequadamente o Fisco para repelir simulação, fraude e sonegação tributária. A regulação dessa imunidade evitaria os frequentes conflitos entre a Administração Tributária e as organizações religiosas. O artigo examina também o Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011, em tramitação na Câmara dos Deputados.

2. Conceito de imunidade tributária

A doutrina há muito firmou o entendimento de que imunidade tributária e competência tributária excluem-se mutuamente. Em consequência, proclamada a imunidade, não há legislador competente para instituir imposto que tenha como matéria tributável a coisa imune (“imunidade objetiva”) ou que

defina como sujeito passivo tributário¹ a pessoa imune (“imunidade subjetiva”). Pode-se, portanto, afirmar que as pessoas ou as coisas imunes não podem ensejar o surgimento da obrigação de pagar imposto.

Luciano da Silva Amaro, em feliz síntese, arremata que a imunidade tributária é, assim, “a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”.²

Tratando-se de exclusão da competência do legislador, impõe-se que a imunidade seja outorgada pela própria Constituição. Com efeito, é ínsita à soberania do Estado a instituição de tributos, o que deverá ser feito por meio de lei, tendo em vista que o princípio da estrita legalidade da tributação está abrigado nos ordenamentos jurídicos dos Estados reconhecidos como democráticos. Portanto, somente a Constituição pode vedar ao legislador instituir tributos relativamente a pessoas ou coisas. Decorre do exposto que a imunidade tributária é matéria de Direito Constitucional.

3. Imunidades tributárias na Constituição de 1988

A Constituição brasileira de 1988 em diversos passos outorga imunidades tributárias, vedando ao legislador a imposição tributária. Yoshiaki

¹ Evidentemente, em relação à “obrigação principal”. Apesar das divergências doutrinárias sobre a natureza jurídica da obrigação dita “acessória” (obrigação de fazer ou de não-fazer), as pessoas imunes devem cumprir as exigências estabelecidas pela legislação tributária, entregando as prestações positivas ou negativas que lhe couberem.

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 174.

Ichihara, em exaustivo estudo, identifica a presença de 28 imunidades tributárias na Constituição de 1988.³

O Capítulo I do Título VI da Constituição vigente cuida do “Sistema Tributário Nacional”, sendo que a Seção II desse Capítulo é designada “Das Limitações do Poder de Tributar”. Inserido nessa Seção, merece especial destaque o disposto no inciso VI do art. 150, cujos comandos são reconhecidos como proclamação de imunidades tributárias que já se tornaram clássicas em nosso Direito.

Destarte, o art. 150, VI, da Constituição determina que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre:

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

O elenco das imunidades apresentadas no dispositivo transcrito revela a existência de imunidades direcionadas ao sujeito (alíneas “a” e “c”) e imunidades referidas às coisas (alíneas “b” e “d”).

A Constituição, ao outorgar as imunidades estabelecidas no inciso VI do art. 150, expressamente as limita à instituição de impostos. O texto propicia discussão sobre a amplitude dessas imunidades, eis que o conceito de imposto

³ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p.194-196.

não é pacífico. No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adotou a tese de que as contribuições e empréstimos compulsórios são espécies de tributo e que não estão contidos no conceito de imposto. Em consequência dessa construção jurisprudencial, predomina o entendimento de que as imunidades em questão não são extensíveis às contribuições e empréstimos compulsórios.

4. A lei complementar no “sistema tributário nacional”

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, teve por finalidade implantar no País a Reforma Tributária, em face das muitas críticas dirigidas à estrutura tributária então vigente. A mencionada Emenda proclamou, a partir da ementa e do art. 1º, sua ambição de instituir no Brasil um “sistema tributário”. Ora, sistema pressupõe um conjunto harmônico de normas.

Entre outras peculiaridades, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, fez referência à lei complementar, que deveria disciplinar diversos tópicos de conteúdo tributário. Aliás, a menção à lei complementar e à sua elevada função dentro do sistema tributário nacional constavam do art. 1º da Emenda Constitucional nº 18, nos seguintes termos: “O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e nos limites das respectivas competências, em lei federal, estadual ou municipal”.

Todavia, a introdução de “lei complementar” como espécie de diploma jurídico, formal e substancialmente distinto dos demais, somente ocorreu com a entrada em vigência da Constituição de 1967, em 15 de março daquele ano.

Com efeito, o inciso II do art. 49 da Constituição de 1967 enunciou a “lei complementar à Constituição” como modalidade de lei a ser elaborada dentro do processo legislativo, enquanto o art. 53 acrescentava: “As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias”.

A Constituição de 1967 deu grande importância à lei complementar dentro do sistema tributário nacional, proclamando no § 1º do art. 19: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário” Esse dispositivo foi mantido, com pequena mudança de redação, pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969.⁴

A circunstância de o Estado brasileiro adotar a forma federativa, inclusive como “cláusula pétrea”, e de os entes federados haurirem diretamente da Constituição as suas competências tributárias, serviu de empecilho para a aceitação da posição hegemônica do legislador complementar, o que explica a relutância de parte da doutrina em admitir a interferência da lei complementar na delimitação das referidas competências tributárias. No entanto, a lei complementar tributária ganhou espaço próprio no ordenamento tributário.

A Constituição vigente ampliou a presença da lei complementar à Constituição dentro do “sistema tributário nacional”, reclamando, em diversos momentos, a sua edição.

⁴ No que concerne à imunidade dos partidos políticos, das instituições de educação ou de assistência social, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, exigiam que fossem “observados os requisitos fixados em lei” (não mais mencionando a expressão “lei complementar”), o que deu origem à intensa polêmica, pois há quem sustente que, na hipótese, os requisitos mencionados devem ser fixado por lei complementar.

5. A regulação das limitações constitucionais do poder de tributar

Em conformidade com o disposto no art. 146, II, da Constituição de 1988, cabe à lei complementar “regular as limitações do poder de tributar”.

As imunidades tributárias são limitações constitucionais do poder de tributar; conforme assinalado precedentemente, a imunidade dos templos de qualquer culto está contida na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição, denominada “Das limitações do Poder de Tributar”.⁵

Ao outorgar à lei complementar competência para regular as “limitações constitucionais do poder de tributar” (nelas incluídas as “imunidades tributárias”, conforme visto), a Constituição admite que as normas por ela editadas sobre essas imunidades podem não bastar para a plena efetividade da exclusão das competências tributárias. Vale dizer: embora os legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios detenham competências tributárias hauridas diretamente da Constituição, essas competências podem ser afetadas pela lei complementar.

A lei complementar pode, portanto, dispor sobre as imunidades tributárias, regulando-as. No entanto, o próprio legislador complementar está limitado pelas normas constitucionais, conforme é curial. A lei complementar que dispuser sobre a regulação das imunidades tributárias deve conformar-se às regras materiais e formais estabelecidas na Constituição Federal.

Portanto, não é possível ao legislador complementar extinguir qualquer imunidade tributária estabelecida na Constituição Federal. A lei complementar que assim o fizesse seria flagrantemente inconstitucional.

⁵ A doutrina tem sofisticado a abordagem da questão da imunidade tributária, buscando sua especificidade. Para os objetivos do presente trabalho, releva-se a constatação de que o texto da Constituição elenca a imunidade dos templos de qualquer culto na seção relativa às limitações do poder de tributar.

Por outro lado, impossível ao legislador complementar aumentar o rol das imunidades tributárias: conforme já assinalado, a imunidade tributária é matéria de índole constitucional, não sendo possível instituí-la por meio de lei complementar. A lei complementar que pretendesse instituir nova imunidade tributária feriria as competências tributárias dos entes federados ⁶.

Além de não poder extinguir ou aumentar as imunidades tributárias, vedada está ao legislador complementar a possibilidade de reduzir ou ampliar o âmbito de incidência das normas imunizantes contidas no texto da Constituição Federal.

Essas considerações não significam que o legislador complementar não encontre espaço para legislar sobre imunidade tributária. Recusar ao legislador complementar a possibilidade de regular as imunidades tributárias seria esvaziar o texto da Constituição, eis que as imunidades tributárias (pelo menos as do inciso VI do art. 150) foram expressamente identificadas como “limitações do poder de tributar”. Por isso, é inequívoco que as competências tributárias concedidas pela Constituição aos entes federados, e que se encontram limitadas pelas imunidades, podem ser afetadas pelo exercício da competência concedida pela mesma Constituição ao legislador complementar, permitindo a regulação dessas imunidades tributárias.

Resulta do exposto que a plena efetividade das normas imunizantes da Constituição Federal é delineada pela regulação trazida pelo legislador complementar. Conforme adiante se verá, no caso das imunidades tributárias

⁶ Ressalvada a validade de lei editada como lei complementar e que, impropriamente, pretendesse conceder imunidade de tributo federal. Nesse caso, conforme aceito pela jurisprudência, essa lei seria reconhecida como lei ordinária, e a “imunidade” por ela concedida seria interpretada como mera isenção do referido tributo. Nessa hipótese, a lei poderia ser mantida como válida, pois o legislador ordinário pode conceder isenção relativamente a tributo de sua competência.

dos templos de qualquer culto, relevante papel pode ser exercido pela lei complementar.

6. A imunidade tributária dos “templos de qualquer culto”

A Constituição brasileira de 1946 introduziu no Direito positivo constitucional brasileiro a denominada “imunidade dos templos de qualquer culto”. No texto da Constituição de 1946 a vedação de “lançar impostos”, prevista no art. 31, V, “b”, compreendia “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 Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, manteve a imunidade dos templos de qualquer culto, porém designando-a em inciso separado. Assim, o inciso IV do art. 2º da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, vedava à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “cobrar impostos sobre”: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar; d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Relativamente à imunidade dos “templos de qualquer culto”, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, bem como a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, não fizeram específica remissão à lei complementar, o que não excluía, como já assinalado, a competência genérica

do legislador complementar para regular essa imunidade. Idêntica constatação pode ser feita relativamente à Constituição de 1988.

A Constituição atual manteve a regra que veda a instituição de imposto sobre “templos de qualquer culto” (art. 150, VI, “b”), e introduziu um comando de natureza restritiva, de seguinte teor: “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” (§ 4º do art. 150).

7. O conceito de templo

Templo é o “edifício público destinado ao culto religioso”, segundo a definição apresentada pelo mestre AURÉLIO. Conforme esclarece o mesmo dicionarista, o termo também designa o “lugar descoberto e elevado que em Roma era consagrado pelos áugures”.

Não discrepa desse entendimento o festejado dicionário MICHAELIS, que define o termo templo como sendo “edifício público destinado à adoração a Deus e ao culto religioso”; “qualquer edifício em que se presta culto a uma divindade” e “lugar descoberto e sagrado entre os romanos, de onde podia alongar-se a vista”.

No mesmo sentido, De Plácido e Silva esclarece que o termo templo provém do latim “templum” (“terreno consagrado”, “santuário”), e é geralmente empregado, no sentido religioso, “para indicar o local em que se celebram cultos ou cerimônias religiosas”.

As definições apresentadas pelos dicionários não deixam dúvidas: templo é o edifício público onde se pratica culto religioso. Trata-se de edifício

público, não no sentido de que pertença a um ente estatal, mas na acepção de que o local é de acesso público (embora possa ser, e geralmente é, pertencente à organização religiosa que administra o culto).

Tendo a Constituição Federal protegido com imunidade tributária os “templos de qualquer culto”, e sendo o templo o edifício ou o terreno onde são praticados cultos religiosos, é inafastável a conclusão: trata-se de imunidade objetiva. Isto significa que nenhum legislador detém competência para instituir imposto que contenha o templo como matéria tributável.

8. Delineando a imunidade tributária dos templos

O advento da Constituição brasileira de 1946, com a introdução da imunidade tributária dos “templos de qualquer culto” em nosso Direito, implicou o debate sobre o exato contorno dessa imunidade.

Embora não houvesse qualquer dúvida sobre o significado do termo “templo”, que sempre foi entendido como o edifício onde se pratica algum culto religioso, surgiram discussões sobre a extensão do edifício que deveria ser considerado como templo.

É célebre a lição de Baleeiro, o qual entende que 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”. E arremata: “templo compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função”.⁷

O festejado autor é veemente, entendendo que o templo não se resume no edifício principal “onde se celebra a cerimônia pública”; para ele o templo compreende “a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio: Forense, 1974, 6ª edição, p.91.

força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos”.⁸

Ressaltando que o templo é o edifício, Baleeiro admite, todavia, a possibilidade de templos móveis: “Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto”.⁹

Verifica-se que, apesar de Baleeiro admitir uma ampliação do significado do termo “templo”, para nele incluir os locais móveis dedicados a culto mantém-se o caráter objetivo da imunidade.

O tributarista é, porém, enfático, não admitindo que possam ser incluídos na imunidade “as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia”.¹⁰

Os ensinamentos do ilustre tributarista baiano têm sido repetidos por autores de nomeada e acatados em decisões judiciais.

Sacha Calmon Navarro Coelho, comentando o Sistema Tributário na Constituição de 1988, ressalta que “templo é o lugar destinado ao culto”, e acrescenta “imune é o templo, não a ordem religiosa”.¹¹ Por esse motivo, Sacha Calmon entende que são tributáveis os terrenos paroquiais, da mitra,

⁸ Idem, *ibidem*.

⁹ Idem, p. 92.

¹⁰ Idem, *ibidem*.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio: Forense, 1990, p. 354

das ordens religiosas, das seitas e religiões “quer se voltem a fins econômicos ou não”.¹²

Harmoniza-se com esse entendimento a lição de Hugo de Brito Machado, para quem o templo não significa apenas a edificação, “mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa”.¹³ E acrescenta o ilustre professor cearense: “Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto”.¹⁴ Todavia, Hugo de Brito Machado diz expressamente que “pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados”.¹⁵ O autor admite que a imunidade inclui “a casa paroquial ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos”.¹⁶

9. A imunidade dos templos de qualquer culto na Constituição de 1988

A imunidade dos “templos de qualquer culto” na Constituição vigente, conforme acima salientado, é contemplada em dois dispositivos: o primeiro (alínea “b” do inciso VI do art. 150) veda a instituição de impostos sobre os “templos de qualquer culto”; o segundo (§ 4º do art. 150) determina que “as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o

¹² Idem, *ibidem*.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2002, 21ª edição, revista, atualizada e ampliada, p. 249.

¹⁴ Idem, p. 249-250.

¹⁵ Idem, p. 250.

¹⁶ Idem, *ibidem*.

patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Portanto, o texto de 1988 coloca lado a lado as imunidades previstas nas alíneas “b” e “c”, introduzindo uma cláusula restritiva, ao afirmar que “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

A alínea “c” do dispositivo citado refere-se ao “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”. As imunidades referidas na alínea “c” são classificáveis como subjetivas, pois são direcionadas aos aspectos pessoais (“subjetivos”) das entidades imunes.

O texto traz perplexidade ao intérprete, eis que o templo, sendo um edifício, não pode ter patrimônio ou renda. Essa circunstância desnortou parte da doutrina, e inclusive decisões judiciais, que foram induzidas a ampliarem o significado da palavra “templo”, em ostensiva ofensa ao texto da alínea “b”, que passou a ser entendida como significando “organização religiosa”. É manifesto, porém, que ao introduzir a cláusula que determina que a imunidade compreende “somente” o patrimônio, a renda e o serviço relacionados com as finalidades essenciais dos templos, não está a Constituição ampliando o significado da palavra “templo”; ao contrário, está restringindo o alcance da imunidade.¹⁷

¹⁷ Um exemplo da ampliação da abrangência da imunidade dos templos pelo Poder Judiciário é o Recurso Extraordinário nº 325.822-2, em que foram vencidos os Ministros que têm reputação de melhor conhecerem o Direito Tributário, sendo a recorrente organização religiosa. O mencionado R.E. tem a seguinte 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. Art. 150, VI, “b” e §

9.1. O conceito de “entidade”

A exegese do § 4º do art. 150 da Constituição Federal requer que se examine o significado do termo “entidade”, pois a Constituição utilizou o termo ao se referir às imunidades das alíneas “b” e “c” do inciso VI do mesmo artigo.

O reputado dicionário do mestre Aurélio, apresenta, em primeiro lugar, como significado de “entidade”, o seguinte: “aquele ou aquilo que tem existência distinta e independente, quer real, quer concebida pelo espírito: ente, ser”. Decorre dessa definição que tanto as pessoas como as coisas são entidades. O mesmo dicionarista apresenta para o termo “entidade”, uma segunda acepção: “sociedade ou associação juridicamente constituída para um determinado fim”.

No mesmo sentido, Michaelis exhibe os diversos significados do termo, apontando, em primeiro lugar, que “entidade” significa “existência independente, separada, ou autônoma; realidade”. Em segundo lugar, o termo é apresentado como significando “aquilo que constitui a natureza fundamental ou a essência de uma coisa”. Já uma terceira acepção seria “aquilo que existe ou imaginamos que existe; ente; ser”. O mesmo dicionário apresenta outras acepções como “individualidade”, “indivíduo de importância”, “associação ou sociedade de pessoas ou de bens”, “pessoa jurídica de direito privado ou público”.

4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade e 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”.

De Plácido e Silva não discrepa dos autores citados e em seu “Vocabulário Jurídico” afirma que entidade “é o vocábulo usado para indicar a existência ou tudo que existe”.

Constata-se que “entidade” correlaciona-se a ente e que os entes podem ser pessoas, coisas ou fatos.

A Constituição Federal utiliza o termo “entidade” em vários contextos, ora referindo-se a pessoas, ora referindo-se a coisas ou fatos. Por exemplo, no § 3º do art. 226, a Constituição alude à “união estável” (fato), reconhecendo esse fato como “entidade familiar”.

No caso em análise, comprova-se que o § 4º do art. 150 da Constituição utilizou o termo “entidade” para designar coisas (os “templos de qualquer culto”, previstos na alínea “b” do inciso VI do art. 150) e para designar pessoas (os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, previstos na alínea “c” do mesmo inciso).

Tendo em vista que as coisas não têm personalidade jurídica (isto é, os templos não têm personalidade jurídica, pois são apenas os edifícios onde são realizados cultos religiosos), o dispositivo constitucional permite que se fale em “patrimônio do templo”, “renda do templo” e “serviço do templo” objetivamente considerados. Assim, o templo passa a ser visto como uma universalidade, isto é, conjunto de bens ou de fatos com destinação unitária, embora sem personalidade jurídica. A ordem jurídica contempla situações semelhantes, tais

como a dos condomínios edilícios ou a dos espólios, que não têm personalidade jurídica, mas têm patrimônio e renda.¹⁸

10. A regulação dos aspectos objetivos da imunidade dos templos de qualquer culto.

A extensão dos aspectos objetivos da imunidade dos templos de qualquer culto sofreu gradativa ampliação.

Com efeito, embora o templo seja o edifício onde se pratica o culto religioso, a doutrina passou a admitir que os anexos necessários ao templo deveriam estar abrangidos na imunidade tributária. Assim, a sacristia, os escritórios e arquivos situados no prédio seriam o próprio templo em sentido lato. A seguir, foram admitidos os estacionamentos contíguos ao prédio do templo (e utilizados pelos fiéis para acesso ao culto), bem como a casa paroquial, a residência do pastor, o local para estudos religiosos, etc. Além disso, admite-se que integre o templo os utensílios e paramentos necessários ou úteis ao culto.

Tendo em vista que existem controvérsias sobre os limites objetivos dessa imunidade, é perfeitamente defensável a possibilidade de regulação dessa matéria por meio de lei complementar.

¹⁸ Nesse sentido, Ronaldo Marton: “Ora, o templo não tem personalidade jurídica. O imóvel destinado aos cultos religiosos pertence a uma organização religiosa. Em consequência, a organização religiosa não pode sofrer a incidência de impostos que vise a tributar o imóvel em questão, ou a renda auferida em decorrência do culto ou que se destine ao culto, ou os serviços integrantes da atividade religiosa em si mesma considerada”. **Templos religiosos: a imunidade do art. 150, VI, b da Constituição Federal e o disposto pela mesma Constituição no art. 195, § 7º.** Disponível em <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/2141/templos_religiosos_marton.pdf?sequence=1> Acesso em 18 out 2012.

Por outro lado, a cláusula inserta pelo § 4º do art. 150 da Constituição admite regulação, de forma a precisar, objetivamente, a exata compreensão do “patrimônio do templo”, da “renda do templo” e dos “serviços do templo”, todos relacionados com as “finalidades essenciais” do templo.

As acepções do termo “templo”, conforme precedentemente assinaladas, vinculam o templo ao “culto religioso”. Destarte, a expressão “de qualquer culto” refere-se a culto de natureza religiosa. A aplicação da imunidade tributária, no caso, reclama a elaboração de um conceito jurídico de religião, e a identificação das “finalidades essenciais” do culto religioso, sob pena de a exclusão da competência tributária ficar na dependência da opinião do intérprete (quer seja a autoridade tributária, quer seja a autoridade judicial).

A plena efetividade do mandamento constitucional exige que seja possível ao Fisco identificar o “patrimônio do templo” relacionado com as “finalidades essenciais” do templo, de forma a separá-lo do patrimônio que se relacione com finalidades outras.

Igualmente, a “renda do templo” relacionada com as “finalidades essenciais” deve ser objetivamente identificável e mensurável. A vinculação dessas rendas às finalidades essenciais do templo opera-se no momento da receita e no momento do gasto. É preciso que a origem da renda resulte de ato jurídico destinado a trazer receita ao templo (doação, espórtula, “dízimo”, venda de bem pertencente ao patrimônio do templo, etc.). Também é imprescindível que o gasto seja feito com o pagamento de despesas necessárias ao cumprimento das finalidades essenciais do templo. O fluxo da “renda do templo” pode variar em decorrência da própria estrutura do culto religioso. Exemplificativamente, a aquisição de aguardente, cigarro e charuto

com os recursos financeiros do templo pode revelar desvio desses recursos, a menos que esses produtos sejam utilizados no ritual religioso.¹⁹

É também necessário que o contrato social, os estatutos ou regimentos da organização religiosa definam quais são os “serviços religiosos” prestados no templo. A prestação de serviços no templo, principalmente se forem remunerados e se não configurarem como serviços essenciais da confissão religiosa, não excluiriam a incidência do Imposto Sobre Serviços (se o serviço constar da Lista de Serviços previstos na legislação do referido tributo).

11. A regulação dos aspectos subjetivos, relacionados com a imunidade dos templos

Os templos religiosos pertencem a organizações religiosas, que são responsáveis pela administração do templo e dos cultos religiosos.

A caracterização de uma organização como “religiosa” é função do conceito de religião. Certamente, a autoproclamação de si mesma como religiosa, e a denominação de “templo” à sua sede, pode não bastar para o efetivo reconhecimento da natureza religiosa da instituição.

A imunidade tributária pode servir de atrativo para que organizações que não tenham a natureza religiosa busquem alargar o conceito de religião, quer aproveitando-se da ambiguidade do termo, quer camuflando a sua verdadeira atividade.²⁰

¹⁹ Algumas religiões utilizam esses produtos em seus rituais.

²⁰ Por exemplo, uma academia para a prática de Yoga pode resolver mudar o nome para “Templo de Krishna”. Assim, “centros de meditação”, e as rentáveis práticas de “medicina alternativa” ou “terapias esotéricas” poderiam apresentar-se em um contexto “religioso” visando à imunidade tributária.

A imunidade tributária não é excludente do cumprimento dos deveres estabelecidos em normas jurídicas, inclusive os de natureza tributária. A organização religiosa possui responsabilidades tributárias, nos termos da legislação pertinente, e os aspectos relacionados com a regularidade formal da organização religiosa assumem relevante importância.

É perfeitamente defensável que as organizações religiosas devam satisfazer os requisitos trazidos por lei complementar, como condição para usufruir a imunidade. Embora a lei complementar não possa excluir ou reduzir a imunidade, cabe a ela regular a aplicação da imunidade, de forma a assegurar a plena efetividade do comando constitucional.

As organizações religiosas devem cumprir as denominadas “obrigações tributárias acessórias”, que implicam prestações positivas e negativas do interesse do Fisco. Assim, a imunidade tributária não exonera as organizações religiosas de terem que entregar ao Fisco as declarações com as informações exigíveis pela legislação tributária. Essas declarações são essenciais para que seja aferida a observância das normas tributárias, e inibidas as sonegações, fraudes e as simulações.

Tendo a Constituição Federal outorgado imunidade tributária ao “patrimônio”, à “renda” e aos “serviços” relacionados com as finalidades essenciais dos templos, a lei complementar pode estabelecer, como requisito para a aplicação da imunidade, que a organização religiosa demonstre de forma idônea a constituição de seu patrimônio, bem como a renda percebida, e a relação de serviços religiosos prestados. Os serviços religiosos podem variar em espécie, em conformidade com o culto religioso. Para que o Fisco possa constatar que a totalidade da renda imune foi aplicada nas finalidades

essenciais do templo, é perfeitamente razoável que seja exigido da administração do templo a apresentação de contabilidade e documentação pertinente.

12. O Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011

O disciplinamento jurídico dos múltiplos aspectos relacionados com a existência e administração das organizações religiosas tem permitido a apresentação de diversas proposições perante o Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais. Algumas dessas proposições contemplam matéria tributária.

Nesse sentido, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011, de seguinte ementa: “Regula, com fundamento no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, a limitação constitucional ao poder de tributar os templos de qualquer culto”.

O deputado Audifax (PSB-ES), autor do projeto, diz em sua justificativa que a questão da imunidade dos templos religiosos “vem sendo alvo de polêmicas, no que concerne à sua abrangência, o que torna conveniente a edição de norma sobre a matéria”.

E prossegue o parlamentar: “Constata-se, também, que tem sido observada a ocorrência de simulações, onde pessoas não religiosas tentam ocultar a ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias, mediante a utilização indevida de aparato religioso, visando a confundir a autoridade fiscal”. A questão apresentada pelo deputado revela-se grave, eis que a imunidade dos templos, com a extensão que tem sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, incentiva o surgimento de organizações

aparentemente religiosas, com o objetivo de ocultar a prática de atos e negócios tributáveis.

O Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011, cuida dos requisitos necessários à aplicação da imunidade dos templos, do objeto da imunidade, da definição de “templo” e da responsabilidade tributária das entidades religiosas.

O art. 1º do Projeto estabelece os requisitos subjetivos que devem ser observados pela organização religiosa proprietária do templo, para que haja a vedação de instituição de impostos.

Esses requisitos são:

- I – estar a organização religiosa regularmente constituída como pessoa jurídica;
- II – não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda a qualquer título;
- III- prever o estatuto ou contrato social que, na hipótese de sua dissolução, a integralidade de seu patrimônio será destinada a outra entidade religiosa que satisfaça os requisitos estabelecidos nessa lei;
- IV – aplique integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- V - mantenha escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, ou em meios digitais que atendam ao disposto na legislação pertinente;
- VI – o culto religioso seja praticado com observância das normas relativas ao direito de vizinhança, ao meio ambiente e à poluição sonora.

Os requisitos estabelecidos no art. 1º do Projeto são mais amplos do que os previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional (aplicáveis aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos).

Com efeito, além de exigir a regularidade formal da organização religiosa, que deve estar regularmente constituída como pessoa jurídica (item I), o projeto se preocupa com a destinação do patrimônio da organização religiosa na hipótese de sua dissolução (item III).

O item VI do projeto contempla um aspecto de grande relevância na atualidade e que transcende a questão financeira e patrimonial: diz respeito à observância, por parte da organização religiosa, das normas relativas ao direito de vizinhança, ao meio ambiente e à poluição sonora. É que a multiplicidade dos cultos religiosos tem permitido o surgimento e o desenvolvimento de cultos que incomodam os moradores dos prédios vizinhos, pelo aumento excessivo da poluição sonora, inclusive em horários noturnos.

O § 1º do art. 1º da proposição explicita que a vedação de instituição de impostos “compreende o patrimônio, a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo”. A redação merece reparos, pois o termo “patrimônio” já inclui a propriedade e o domínio útil, havendo redundância. A menção à posse é, certamente, inspirada nos casos em que o edifício que serve de templo é alugado para a organização religiosa, e que têm ocasionado litígios com a Administração Tributária Municipal. Nesses casos, as Administrações Tributárias têm entendido que, sendo o contribuinte o proprietário (geralmente

o locador), a imunidade que beneficiaria a organização religiosa, se fosse ela a proprietária, não se transfere para o proprietário (aliás, o contrato de locação não é oponível ao Fisco). Por isso, o proprietário do prédio que serve de templo continua sendo devedor do Imposto Predial e Territorial Urbano e, conforme é comum nos contratos de locação de imóvel, o locador transfere ao locatário, como cláusula contratual, o encargo financeiro relativamente a esse tributo (o que faz a organização religiosa locatária suportar o encargo financeiro do tributo).

No § 2º do art. 1º, o Projeto enfrenta a questão do conceito do templo, dando a esse termo uma acepção bem ampla e apresentando longa descrição de sua abrangência. Semelhantemente ao parágrafo anterior, há redundância, pois o texto do parágrafo inclui no conceito de templo “todo o patrimônio imóvel” (de quem?), o que torna redundante a longa citação.²¹

O art. 2º do Projeto trata da responsabilidade tributária das organizações religiosas, explicitando que a imunidade tributária não exclui o dever de fazer as retenções de tributo na fonte, quando exigidas por lei, “e não a dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros, bem como não a dispensa de prestar às autoridades fiscais as informações exigidas em lei ou regulamento”.

Portanto, o art. 2º do Projeto repete o conteúdo do § 1º do art. 9º do Código Tributário Nacional, acrescentando, convenientemente, que as

²¹ O § 2º do art. 1º do Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011, tem a seguinte redação: “O templo compreende o edifício ou o terreno dedicado ao culto religioso, todo o patrimônio imóvel, as edificações que permitam, direta ou indiretamente, a realização, a manutenção ou a extensão das atividades religiosas previstas nos seus atos constitutivos, as dependências anexas usadas para atividades administrativas, para estudos religiosos, para os diversos tipos de ministérios, para depósitos, para casas paroquiais e para estacionamento, mesmo os que não estejam no mesmo terreno ou em área contígua, desde que de uso exclusivo da organização religiosa”.

organizações religiosas não estão dispensadas de prestar às autoridades fiscais “as informações exigidas em lei ou regulamento”.

13. Conclusões

A imunidade tributária dos templos de qualquer culto, estabelecida na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição, e a cláusula restritiva do alcance dessa imunidade, proclamada no § 4º desse mesmo artigo, podem ser reguladas por meio de lei complementar, com acatamento ao disposto no art. 146, inciso II, da Constituição.

A outorga de imunidades tributárias pela Constituição Federal não exclui a responsabilidade tributária das organizações religiosas; ao contrário, essas imunidades exigem o correlato dever de colaboração das organizações religiosas, para que os Fiscos possam aquilatar a presença dos requisitos explícitos e implícitos da exclusão da competência tributária.

Não se pode admitir privilégios, além dos estritamente estabelecidos na Constituição. Todas as pessoas físicas e jurídicas residentes no território brasileiro estão obrigadas a prestar informações ao Fisco, e não é admissível que as organizações religiosas, a pretexto da liberdade de crença assegurada pela Constituição, fiquem excluídas do dever de prestar todas as informações necessárias para o Fisco exercer sua missão. O privilégio de gozar da imunidade tributária deve trazer, em contrapartida, a plena transparência das organizações religiosas. Por outro lado, devem ser inibidas todas as formas de utilização indevida da imunidade dos templos com o propósito de sonegação de tributos, fraude ou simulação.

O Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011, que regula a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, além das imperfeições técnicas que exhibe, é extremamente tímido e não esgota a matéria que lhe compete reger, sendo omissa relativamente ao estabelecimento de requisitos para a exata identificação do “patrimônio do templo”, da “renda do templo” e dos “serviços do templo”.

14. Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio: Forense, 1974, 6. edição.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 65, de 2011**. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=6CDC67DA2EBA789CDA4B392E319762FD.node2?codteor=884779&filename=PLP+65/2011> Acesso em 15 out 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325.822-2**. Relator originário Ministro Ilmar Galvão. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes. <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872>> Acesso em 23 out 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio: Forense, 1990.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **O Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2002, 21ª edição, revista, atualizada e ampliada.

MARTON, Ronaldo. **Templos religiosos: a imunidade do art. 150, VI, b da Constituição Federal e o disposto pela mesma Constituição no art. 195, § 7º**. Disponível em <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/2141/templos_religiosos_marton.pdf?sequence=1>. Acesso em 18 out 2012.

MICHAELIS, **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.