

Uma noção de “Templos de Qualquer Culto” para os fins do Artigo 150, VI, “B” da Constituição

A NOTION OF “TEMPLES OF ANY CULT” FOR THE PURPOSES OF ARTICLE 150, VI, “B” OF THE CONSTITUTION

Carlos Crespi *
Marlene Kempfer **

Resumo: As imunidades subjetivas a impostos e, em especial, as imunidades conferidas aos “templos de qualquer culto”, têm recebido uma interpretação demasiadamente generosa por parte da doutrina e dos Tribunais, ao ponto de viabilizar uma série de desequilíbrios no sistema tributário e na ordem econômica. Este artigo visa estabelecer uma noção de “templos de qualquer culto” que instrumentalize o intérprete na construção da norma de imunidade contra impostos a partir do que prevê o artigo 150, inciso VI, alínea “b” e parágrafo 4º da Constituição Federal, maximizando, entretanto, o princípio da igualdade, nas suas especiais vertentes da generalidade da tributação e da neutralidade fiscal. No processo, se verá que o benefício constitucional da imunidade contra impostos não é para qualquer templo de qualquer culto, como uma hermenêutica descuidada poderia induzir.

Palavras-chave: Constituição; Imunidade a impostos; Templos de qualquer culto.

Abstract: Subjective tax immunities and, in particular, the immunities granted to the “temples of any cult” have received too generous interpretation by the doctrine and the jurisprudence, to the point of enabling a number of imbalances in the tax system and in the economic order. The main purpose of this article is to establish a notion of “temples of any cult” that equips the interpreter in the construction of the tax immunities rules provided for in Article 150, section VI, “b” and paragraph 4th of the Federal Constitution, maximizing, however, the general principle of equality in its special aspects of generality in taxation and tax neutrality. In such process, the article will eliminate the assumption that the tax immunity is to any temple of any cult, as a careless hermeneutic could induce.

Key-words: Constitution; Tax immunity; Temples of any cult.

* Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina. E-mail: carlos.crespi@graca.adv.br

** Doutora em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba e Coordenadora do programa de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina. E-mail: mkempfer@gmail.com

*“E vós, arcas do futuro,
Crisálidas do porvir,
Quando vosso braço ousado
Legislações construir,
Levantai um templo novo,
Porém não que esmague o povo,
Mas lhe seja pedestal.
Que ao menino dê-se a escola,
Ao veterano – uma esmola ...
A todos – luz e fanal!”*

Castro Alves

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Existe uma tendência bastante estável, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, de atribuir à imunidade dos “templos de qualquer culto” a impostos certo romantismo heroico, como se a especial atenção do constituinte nessa seara fosse a paga por séculos de acosso ao sentimento religioso e, daí, a necessidade de protegê-lo contra a investida do Estado brasileiro e o seu suposto poder de destruir a liberdade religiosa por meio do tributo. De mero benefício fiscal, transforma-se a imunidade em garantia ao exercício de um direito fundamental.

Justificando-se desse modo, entretanto, estará o intérprete a ignorar que a própria Constituição Federal estabeleceu rigorosos controles à extrafiscalidade dos impostos e, nesse campo do cerceamento das liberdades individuais e coletivas, os que soam mais alto são os do “não confisco” e da “isonomia”. Enquanto a Justiça lhes administrar de forma razoável, nem a liberdade religiosa, nem qualquer outro direito fundamental correrá o risco de fenecer pelo exercício do poder tributário.

Para melhor entender a falha no raciocínio corrente, basta ver que a restrição tributária estabelecida no artigo 150, inciso VI, “b” da Constituição não compreende todos os tributos, mas apenas a figura dos “impostos”. Ou seja, quisera o constituinte preservar a liberdade religiosa contra a investida estatal no campo da tributação, e não teria possibilitado que recaíssem sobre os “templos de qualquer culto” as taxas e as contribuições. Qualitativamente, inexistente qualquer diferença entre o suposto estrago que tais espécies podem

imprimir ao patrimônio do contribuinte, ainda mais se for levado em consideração a amplitude semântica de tributos como as “contribuições de intervenção”.

A decisão de incluir os “templos de qualquer culto” no rol de pessoas imunes a impostos foi, portanto, estritamente política. Foi a pressão desse específico segmento da sociedade que restou vitoriosa, e tanto foram eles os beneficiados, como poderia ter sido o “bem de família”, já que indispensável, também, para a concretização de direitos fundamentais igualmente relevantes mas que, nem por isso, o puseram a salvo de toda sorte de tributação. A casa é “asilo inviolável do indivíduo” (artigo 5º, inciso XI) e, todavia, pode ser, inclusive, penhorada para a quitação de taxas, contribuições e impostos sobre a respectiva propriedade.

O que se quer com essa breve desmistificação da imunidade aos templos de qualquer culto é que o instituto seja compreendido de modo imparcial, desapassionado, evitando-se que, sob o pretexto de garantir um direito, se viole muitos outros. Foi justamente o exagero que, ao dar alcance elástico à imunidade fiscal, despertou o ridículo de imunizar os vencimentos de magistrados a partir da regra que previa a sua irredutibilidade.

O Brasil renasceu em 1988 como um Estado democrático, de direito, mas também republicano (*res publica*) e isso diz muito. Favoritismos são repelidos e toda forma exceção merecerá, se não a declaração de sua inconstitucionalidade, uma interpretação recatada. No campo do Direito Tributário, não há de ser diferente.

É chegado o momento de repensar as imunidades subjetivas a impostos. O tributo só tem a capacidade de destruir a liberdade religiosa em um Estado juridicamente desaparelhado, e este não é o caso brasileiro. Despido desse temor infundado, o hermeneuta será capaz de enxergar que a intributabilidade de certas pessoas representa, em última análise, uma quebra do princípio da igualdade. Se todos querem instituições estatais que assegurem a satisfação de seus interesses, todos têm que sacrificar parte de seu patrimônio para tornar isso possível. Esse é o ônus de uma sociedade condominial. Passa-se a debater, com isso, não se o livre exercício do sentimento religioso estaria em risco com a instituição de tributos, mas em que medida o primado democrático admite que certos sujeitos simplesmente deixem de contribuir para o sustento dos gastos públicos.

Que a sociedade está disposta a fazer um sacrifício especial para que os “templos de qualquer culto” sejam poupados, isso é inegável. A questão é saber qual o tamanho desse sacrifício e, posto que a Constituição Federal eleva normas como a *neutralidade tributária* e a *generalidade da tributação* à categoria de princípios, a conclusão mais acertada, ao menos sob uma perspectiva sistemática, é a de que ele precisa ser o menor possível. Entre dois ou mais sentidos que comportarem os enunciados veiculados pelo artigo 150, inciso VI, e parágrafos 2º, 3º e 4º, deve o hermenauta optar pelo que, sem esvaziar seu conteúdo normativo, maximize aqueles dois pilares da estrutura jurídica brasileira. Isso, por decorrência lógica, inviabiliza os arroubos de generosidade exegética.

Fortes em tais premissas, nos sentimos confortáveis em dar início à construção daquilo que se deve entender por “templos de qualquer culto” para os fins da imunidade a impostos. Faremos isso conscientes de que, mesmo tentados a conceituá-la, a expressão permite que dela se capture não mais que uma noção. Ao contrário dos conceitos, que são atemporais, as noções acompanham as modificações históricas. Constituem idéias que se desenvolvem em si mesmas, por contradições e superações sucessivas e que são, pois, homogêneas ao desenvolvimento das coisas. Laborássemos de modo diferente e correríamos o risco de caducar o estudo muito antes de seu tempo.

2 “QUALQUER CULTO”

A Constituição Federal de 1988 emprega o termo “culto” em quatro ocasiões, todas em tom substantivo. A primeira e a segunda, no inciso VI, do artigo 5º, quando assegura o “livre exercício dos cultos religiosos” e garante, na forma da lei, “proteção aos locais de culto e suas liturgias”. A terceira, no inciso I, do artigo 19, quando proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de “estabelecerem cultos religiosos”. E a última, quando exclui da competência dessas pessoas a instituição de impostos sobre “templos de qualquer culto”, conforme artigo 150, inciso VI, “b”.

É interessante notar que, em duas oportunidades, a palavra culto vem seguida do adjetivo “religioso”. Nestes casos, o que se defende contra a interferência de particulares e, principalmente, do Poder Público, não é simplesmente o culto, isto é, a celebração, a veneração, a devoção, mas o “culto religioso”.

Embora a Constituição não tenha cuidado de definir o que se deva entender por “religioso” ou por “religião”, seu interesse pelo tema é grande. Não apenas institui *direitos de defesa* a eles relacionados, e assim está consignado também no artigo 5º, inciso VIII e no parágrafo 1º, do artigo 143, como prescreve *prestações positivas* a serem cumpridas pelo Estado, precisamente as de fornecer “assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva” (artigo 5º, inciso VII) e “ensino religioso, de matrícula facultativa”, em escolas públicas de ensino fundamental (artigo 210, parágrafo primeiro). Ademais, ao atribuir efeito civil ao “casamento religioso” (artigo 226, parágrafo segundo), encampa este ato como jurídico e, nessa qualidade, o equipa de uma proteção em tudo especial.

Saber o que se pode entender por “religioso” ou “religião”, todavia, é fundamental para construção das referidas normas e, neste ponto, o tema adquire significativa complexidade. Isso porque a experiência religiosa não se esgota em *enunciados racionais*, como doutrinas, símbolos e rituais. Antes, apresenta um *aspecto irracional*, que apenas se verte em linguagem para ser intelectualmente articulável, mas que corresponde a um sentimento em si indefinível com sentido rigoroso, que deriva de algo supostamente além da física ou “acima” da natureza, de um contato com o *sobrenatural* e com o *supramundano* e que, para expressá-lo, o teólogo alemão Rudolf Otto cunhou o termo “numinoso”.

Os cultos, como atos de homenagem ou adoração, constituem elementos racionais da experiência religiosa. Transmitem-se por meio de conceitos e se traduzem de maneira didática, tornando o numinoso, se não uma consequência automática e infalível de seu exercício, pelo menos algo concebível pela inteligência humana.

A liberdade de religião ou as correspondentes prestações positivas previstas no texto constitucional devem ser compreendidas, pois, nesse contexto, isto é, como garantias jurídicas de livre acesso à *experiência religiosa*, em todas as suas facetas. Assim é que a expressão “culto religioso” empregada no inciso VI, do artigo 5º e no inciso I, do artigo 19, embora se refira a um aspecto racional da religião, deve ter essa necessária vinculação com o sobrenatural. Não será qualquer culto o valorizado pelo constituinte nesses dispositivos, mas apenas aquele que se relacionar, de modo intrínseco, com a experiência religiosa, o que atribui à discussão um importante desdobramento: quando institui a imunidade em relação aos templos “de qualquer culto” (artigo 150, VI, “b”), sem se referir, de maneira expressa,

aos da espécie “religioso”, estaria a Constituição a privilegiar, também, os cultos *não religiosos*?

A dúvida soaria desarrazoada não fosse a história haver concebido cultos estranhos à temática religiosa, como aqueles dedicados a personalidades. Como será visto mais adiante, a palavra “templo” possui um espectro semântico amplo, principalmente em seu sentido figurado, a permitir interpretações de tal jaez. A ideia de patrocínio estatal a estas práticas, todavia, encontra intransponível embaraço nas cláusulas democráticas que, sob a vívida lembrança de experiências populistas, proibem, inclusive, que a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos veiculem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos (artigo 37, § 1º da Constituição). Não podendo financiar a exaltação de autoridades públicas, decerto não poderá das pessoas privadas, e pelos mesmos motivos.

A conclusão, aliás, aproveita à interpretação do inciso I, do artigo 19, da Constituição. Sendo proibido ao Estado impor “cultos religiosos”, também não poderá impor cultos “não religiosos”. O que se pretende evitar é o proselitismo estatal, sob qualquer de suas formas. A “liberdade de consciência e de crença” apregoada no texto constitucional é ampla o suficiente para que o indivíduo não apenas creia naquilo que bem lhe contentar, como não seja obrigado a conviver com imposições externas nesse campo da espiritualidade.

O culto valorizado pela Constituição Federal no artigo 150, VI, “b”, portanto, será apenas o religioso, já que a “religião” é o único bem cultuável passível de receber prestações positivas do Estado e, com esse desfecho, o debate se desloca para o possível alcance do termo “qualquer” lá empregado.

Imunes são os templos de “qualquer” culto. “Qualquer” designa pessoa ou coisa indeterminada e, por isso, “qualquer culto religioso” compreende, à partida, os teístas e não os teístas. Se bem que Deus tenha sido mencionado no preâmbulo da Carta Magna, seu labor limitou-se, textualmente, a proteger os constituintes em sua tarefa promulgante. Presume-se, da passagem, que os signatários do Diploma – ou, quando menos, a maioria que fez prevalecer sua voz – não só eram teístas, como monoteístas, a tal ponto crentes que a menção honrosa foi indispensável para demonstrar a gratidão que reinava em seus espíritos. Contudo, quando partiram para reger a vida da coletividade, mantiveram-se fiéis ao espírito pluralista por eles próprios consagrado e garantiram a todos plena liberdade em matéria religiosa.

A liberdade de culto, todavia, não alcança a prática de atos que, sem embargo de seu propósito religioso, importam em perturbação à ordem pública ou aos bons costumes. Se, de um lado, a Constituição Federal previu que “ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa”, logo em seguida estabeleceu uma ressalva, mitigando este direito nos casos em que for invocado “para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei” (artigo 5º, inciso VIII). Trata-se de norma de integração restringível, desfigurada, por expressa autorização constitucional, pelo artigo 187 do Código Civil, para citar um.

Também não podem significar violação à liberdade de não participar de culto. O *status negativus* que se opõe à intervenção do Estado em matéria religiosa deve ser uma via de duas mãos: a que vem, impede-lhe de impor cultos religiosos; a que vai, obriga-o a garantir plena liberdade nesse campo, inclusive de adotar medidas para que particulares se abstenham de obrigar terceiros desinteressados a tomarem parte em cerimônias daquela natureza.

Por fim, a liberdade de culto religioso não compreende a prática de atos que são tipificados pela lei penal. É o caso, por exemplo, dos que envolvem rituais de curandeirismo. Afora tais hipóteses, os cultos religiosos, ainda que estrambóticos, serão objeto da proteção constitucional.

Assim é que o pronome indefinido “qualquer” presente no artigo 150, VI, “b” da Carta de 1988 não significa “todo”, mas apenas os que cultos que, tendo nítido caráter religioso, também cumpram com essas mínimas condições.

3 “TEMPLOS”

Embora o uso comum da palavra indique tratar-se do local destinado a serviços religiosos, dicionários apontam para a possibilidade de se compreender “templo” como o local utilizado para reuniões de ordens fraternas, ou mesmo no figurado sentido de “lugar digno de respeito” ou de “lugar onde se pratica ou cultiva uma arte, uma ciência, um esporte, um prazer”, como na expressão “Maracanã, o ‘templo’ do futebol”. Afastam-se da tradicional concepção, mas nem por isso perdem validade semântica, de modo a autorizar uma interpretação de tal modo ampla da expressão “templos de qualquer culto” empregada no artigo 150, VI, “b”, da Constituição, que também aquelas

edificações estariam imunes contra o poder arrecadatório da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Essa, aliás, é a única oportunidade em que a Constituição Federal menciona a palavra “templo”, se bem que no inciso VI, do artigo 5º, tenha conferido aos “locais de culto” especial proteção. Como não parece correto pensar que a proteção constitucional aos “templos do futebol” e a outras estruturas de mesmo valor simbólico mereça ultrapassar o necessário à preservação do direito à propriedade e considerando o que foi dito nos tópicos anteriores, é razoável concluir que a imunidade a impostos restringe-se aos “templos” em sentido literal, isto é, ao sítio especificamente destinado ao exercício da atividade religiosa.

Isso não significa, todavia, que o termo pode ser interpretado como sinônimo de “local de culto”. Este é gênero, do qual aquele é espécie, não sendo demais lembrar que a Constituição não possui palavras ou expressões inúteis. Os cultos não se exercitam apenas em edificações com características próprias desta ou daquela religião, ou seja, nos templos, mas também em outros espaços não típicos, particulares ou públicos, como as praças. Caso lá se realizem, será mais no exercício da liberdade de reunião do que na liberdade religiosa. Por isso é que o “templo” estará, em princípio, a denotar ou conotar uma específica estrutura identificável no espaço, cuja precípua função é servir de local para se viabilizar a *experiência religiosa*.

4 QUANDO OS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO” SE TORNARAM PESSOAS

Uma coisa é saber o que são “cultos” ou “templos” para os fins de aplicação do princípio da liberdade religiosa. Outra é compreender a expressão “templos de qualquer culto” no contexto das normas de imunidade subjetiva a impostos construíveis a partir do artigo 150, inciso VI, “b” da Constituição Federal. Um breve retrospecto facilita esse trabalho.

A Constituição de 1946 foi a primeira a prever que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estavam proibidos de “lançar impostos” sobre “templos de qualquer culto” (alínea “b”, do inciso V, do artigo 31). Logo em seguida, o mesmo dispositivo estendia a imunidade aos “bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social”. É curioso observar que o benefício previsto neste

segundo grupo compreendia “bens e serviços” e de certas *peessoas jurídicas*. Os “templos de qualquer culto” foram isolados no início do preceptivo, de modo a desautorizar uma interpretação segundo a qual também os seus “bens e serviços” não estariam sujeitos ao “lançamento” de impostos. Com isso, dava-se a nítida impressão de que, por um lado, estavam imunes certos edifícios afetados a um fim específico – os “templos de qualquer culto” –, pelo que sobre eles não poderiam incidir os impostos ditos “reais” e, por outro, ficavam imunes também os “bens e serviços” de certas pessoas jurídicas, aí compreendendo todos os bens e todos os serviços, por falta de disposição expressa em sentido contrário, mas “desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins”, como registrava o constituinte ao final do enunciado.

À época, tentou-se conferir interpretação ampliativa à expressão “templo de qualquer culto”, para compreender nela todos os imóveis da organização religiosa, inclusive aqueles desvinculados da prática do culto, como terrenos sem benfeitorias, o que foi rejeitado pelo STF. No RE 21.826/DF, firmou-se o entendimento de que a imunidade estatuída na alínea “b”, do inciso V, do artigo 31 da Constituição seria “limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a Igreja, o seu edifício e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo.” O recurso apreciado pela Suprema Corte atacava decisão proferida pelo futuro Ministro do STJ, o juiz José de Aguiar Dias, que apresentava razões de sofisticada lucidez. Como restrição ao poder de tributar que é a norma de imunidade, argumentou o magistrado, “deve ter o preceito interpretação restrita, não se compreendendo que se leia o que nele não se contém”. Assim, concluiu, “referindo ele a templos, só a templos se pode reconhecer a isenção, não a propriedades outras, não mencionadas no dispositivo ou a atividades outras, lucrativas, até às que não estejam compreendidas no exercício do culto”.

Com o anteprojeto da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, procurou-se restringir a imunidade apenas à parte do templo destinada ao culto, utilizando a expressão “templos de qualquer culto, na parte a êste destinada”. Todavia, a Emenda citada não contemplou tal enunciado que, segundo BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, trazia o verdadeiro alcance da norma constitucional, restringindo eventuais ampliações indevidas a seu respeito. A imunidade, concluía

o jurista, “é para os *templos*, isto é, para qualquer edifício (tenha ou não a forma característica de igreja, de casa ou outra) ou local destinado à prática de atos religiosos, ao funcionamento de um culto ou de uma seita qualquer”.

RUBENS GOMES DE SOUZA, quando membro da comissão elaboradora do Código Tributário Nacional, chegou a aventar que tal limite fosse veiculado no âmbito regulamentar. “Especificamente, o que eu propunha”, comentou o grande mestre, “era que se dissesse, na lei complementar, ‘templos de qualquer culto, assim entendidos exclusivamente os edifícios destinados à celebração do rito religioso’”. A sugestão, como sabido, não foi aceita e o sentido do termo ficou aberto à construção jurisdicional.

Quem sabe num esforço velado para evitar uma interpretação que estendesse o benefício da imunidade à organização religiosa (pessoa jurídica) em todas as suas manifestações de riqueza, a Constituição de 1967 aprimorou a redação de sua antecessora e posicionou os “templos de qualquer culto” em alínea exclusiva (“b”, do inciso III, do artigo 20), separando-os de um outro grupo de sujeitos.

Também aqui a sensação era a de que o constituinte havia limitado o poder tributário à instituição de imposto sobre o edifício destinado às celebrações religiosas, não apenas pela adaptação geográfica, mas porque, quando quis beneficiar pessoas jurídicas como um todo, foi claro nesse sentido. Somente as pessoas políticas de direito constitucional interno (alínea “a”), os partidos políticos e as instituições de educação e de assistência social (alínea “c”) é que teriam “o patrimônio, a renda e os serviços” imunes a impostos. Os templos de qualquer culto, portanto, não.

O insulamento dos “templos de qualquer culto” em subdivisão legislativa própria sobreviveu à Emenda Constitucional nº 1/69 (alínea “b”, do inciso III, do artigo 19) e, quando teve oportunidade de interpretar o dispositivo, o Supremo Tribunal Federal confirmou que apenas o edifício, e desde que efetivamente destinado à prática de atos religiosos, é que estaria apartado da tributação por impostos.

A Constituição Federal de 1988 igualmente reservou aos “templos de qualquer culto” uma alínea própria (“b”, do inciso IV, do artigo 150), apartando-lhes das demais pessoas beneficiadas pela imunidade tributária.

A novidade, entretanto, ficou por conta do § 4º, do artigo 150 do novo regime, que, ao restringir a imunidade ao patrimônio, mas também à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da “entidade”

mencionada na alínea “b”, assumiu, em definitivo, tratar-se de um benefício dirigido a diversas outras manifestações objetivas de riqueza da pessoa jurídica, e não apenas quanto a uma sua específica estrutura física – os locais onde são celebradas as cerimônias religiosas.

Em verdade, o constituinte de 1988 bem poderia ter incluído os “templos de qualquer culto” no rol de pessoas enunciadas na alínea “c” e nenhum prejuízo disso adviria, pelo contrário. Tal como está, fica à mostra que não se deu ao trabalho de adaptar a redação da cláusula que vigorava até então à nova normatividade que pretendeu estabelecer. Feito um monge amanuense, não se atentou para o fato de que a nova carta aumentava a amplitude da imunidade. Escusado será dizer, então, que mais produtivo seria se a Constituição, ao invés de utilizar o termo “templos”, já tivesse empregado a expressão “organizações religiosas”, como acabou fazendo o legislador ordinário ao inserir o inciso IV, no artigo 44, do Código Civil. Não obstante, assim é o constituinte, que tudo pode, inclusive dizer que o senso comum erra quando entende que “templo” não significa mais que “um dado edifício armado para o exercício de cultos”, mas, ao contrário, que também deve ser compreendido como uma “entidade” ou, melhor, uma pessoa jurídica, com patrimônio, renda e serviços que, agora, passaram a ser intributáveis por impostos.

A partir de 1988, portanto, uma interpretação da imunidade aos “templos de qualquer culto”, para abarcar no benefício apenas a estrutura física onde são realizadas as cerimônias religiosas, já não é mais possível. Todo o patrimônio, renda e serviços das pessoas jurídicas religiosas, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais, ou melhor, que forem *imediatamente vinculados* à promoção do sentimento religioso, estão fora do poder de instituir impostos.

5 REFLEXOS DA NOÇÃO DE “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”

Um primeiro efeito colateral surge da conclusão firmada no tópico antecedente. Se as pessoas jurídicas (entidades) é que são imunes a impostos, as pessoas naturais não o são. O benefício não é dirigido a qualquer edificação onde se praticam cultos, mas somente àquelas que pertençam a organizações religiosas. O mesmo se pode dizer com relação à renda e aos serviços

relacionados à atividade religiosa. Somente quando digam respeito a pessoas jurídicas é que estarão livres do poder impositivo tributário, o que impede, por exemplo, que se venha a defender imunidade de residência utilizada, também, para celebração de cultos.

O que se disse, aliás, abre espaço para outra consequência. Por “templos de qualquer culto” se deve entender a pessoa jurídica constituída com o objeto social de proporcionar a experiência religiosa. Este propósito deve constituir sua *essência*. Outras que o façam de maneira reflexa, acidental, não estarão amparadas pelo benefício. Por esse motivo é que também os cemitérios podem ser considerados sujeitos da imunidade a impostos, mas desde que se predisponham, por essência, a um fim religioso, como, aliás, já foi reconhecido pelo STF. Em seu voto, o Ministro relator Eros Grau fez a seguinte ressalva: “(...) é evidente que jazigos explorados comercialmente, por empresas dedicadas e esse negócio, não gozam da proteção constitucional de que se cuida. Ainda que a família e amigos próximos do ali enterrado possam cultivar a sua memória diante do jazigo.”

Outra importante discussão foi travada no seio do RE 562.351/RS, por interesse da Maçonaria (Grande Oriente do Rio Grande do Sul) e do Município de Porto Alegre. Prevaleceu o entendimento de que, não sendo a maçonaria propriamente uma religião, mas sim uma sociedade filosófica, embora se refira a suas instalações como “templos” e exija de seus membros a crença em uma força superior, criadora de tudo o que existe, a imunidade contra impostos não lhe aproveita.

Vale registrar que, em voto dissidente, o Ministro Marco Aurélio afirmou que “o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião” querendo, com isso, estender à sociedade fraterna o benefício constitucional. Conquanto haja uma boa dose de razão nessa proposição, não é menos certo dizer que o “sentimento religioso” protegido pela Constituição Federal é um valor distinto da “educação” ou da “filantropia”, cada um destes objeto de atenção individualizada. Logo, sob a roupagem de “entidade religiosa”, apenas podem estar as pessoas que se predestinem, por qualidade fundamental e indissociável, a proporcionar contato com o sobrenatural. Não se está, com isso, a definir ortodoxamente “religião”, mas a dar-lhe uma noção segura para construção e aplicação da norma constitucional, evitando que toda uma sorte de associações para-religiosas seja poupada de seu contributo social.

Por conseguinte, estarão fora do alcance semântico da expressão “templos de qualquer culto” para os fins do artigo 150, VI, “b”, as demais organizações jurídicas previstas no Código Civil (as associações, as sociedades, as fundações, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada), ainda que possuam um templo ou que realizem cultos religiosos em suas instalações, mas que estes não façam parte de seu objeto social principal.

Mais um efeito surge do que se disse. Embora a ausência de fins lucrativos seja requisito que apareça, expressamente, apenas na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, para qualificar os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social imunizados contra impostos, esse propósito típico das sociedades não pode constituir, também, a finalidade das organizações religiosas. A Constituição Federal não transige com inteligência segundo a qual, por falta de preceito explícito, os “templos de qualquer culto” poderiam ter fins lucrativos e, mesmo assim, estariam imunes. Isso não significa que essas entidades estejam proibidas de exercer alguma atividade estranha a seu objeto principal e dela auferir lucro. Todavia, quando agem com tais propósitos, ingressam em um campo sujeito ao princípio da livre concorrência, e caso os bens, produtos ou serviços que ofereçam ao mercado, assim como as correspondentes rendas, não sofressem a incidência de impostos, então estariam, por esse motivo especial, em manifesta vantagem competitiva.

Como decorrência lógica do dever atribuído ao Estado de instituir políticas públicas que visem à preservação da igualdade de condições de competição no mercado (artigos 170, inciso IV e 173, § 4º), surge a sua obrigação de se manter neutro em relação a atos que possam interferir no equilíbrio concorrencial. Qualquer ingerência nessa área – inclusive e principalmente a reguladora – deve dar-se para garantir maior amplitude à liberdade de concorrência, e não o contrário. Logo, nos casos em que as organizações religiosas empregarem seu patrimônio ou serviços, assim como auferirem renda em competição (efetiva ou potencial) no mercado, tais riquezas estarão sujeitas à tributação por impostos.

Finalmente, não basta *dizer-se* “organização religiosa” para fruir da imunidade a impostos. Antes, é preciso *ser* “organização religiosa”. A Constituição Federal não compraz com hipocrisia, menos ainda com fraude.

O benefício tributário está intrinsecamente relacionado a uma *condição de fato* que, para se tornar uma verdade jurídica, deve ser convincentemente provada. Não é possível descuidar que as imunidades subjetivas a impostos encerram um importante entrave para o equilíbrio da ordem financeira e econômica. Seja porque representam uma quebra no princípio da generalidade da tributação, seja porque colocam em risco a livre concorrência, o seu enfrentamento deve ser feito com acautelatória desconfiança. Não se quer dizer, com isso, que as organizações religiosas irregulares (sujeitas à disciplina do artigo 986 e seguintes do Código Civil) estão impedidas de fruírem do benefício. Se, mesmo nessa condição, são possíveis sujeitos passivos de obrigações tributárias, não há razão para que a imunidade lhes deixe de alcançar, mas desde que sejam capazes de reunir suficientes elementos para comprovar sua natureza de fato.

Portanto, aquele que quiser opor à tributação sua condição de imune, deverá prova-la, o que remete a discussão para uma derradeira consequência: as organizações religiosas secretas, ou seja, as que não permitem exames, vistorias ou inspeções, têm seu direito ao benefício tributário inequivocamente prejudicado.

6 CONCLUSÃO

Ao cabo de tais considerações, é possível afirmar que o benefício constitucional da imunidade contra impostos não é para *qualquer* templo de *qualquer* culto, como uma leitura apressada do artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal poderia levar a crer. Apenas os templos de culto “religioso” – aí incluídos os teístas (mono ou poli) e os não teístas – ou, melhor dizendo, as “organizações religiosas” é que terão certas manifestações objetivas de riqueza a salvo do poder impositivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não estão amparadas pelo benefício, pois, todos os que, embora qualifiquem suas instalações como templos ou realizem cultos, em verdade não se dedicam, por essência, a proporcionar contato com o sobrenatural.

Do mesmo modo, o benefício não alcança as organizações religiosas que pretenderem utilizá-lo como instrumento de vantagem competitiva. Ainda que possam exercer atividades com fins lucrativos, estas devem ser normalmente tributadas por impostos. Nem mesmo o Estado, quando atua no mercado, diretamente ou por meio das empresas públicas e as sociedades

de economia mista, pode gozar de privilégios fiscais não extensivos aos seus concorrentes. Ao revés, está ele sujeito ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e *tributários*, como enunciam o inciso II, § 1º e o § 2º, do artigo 173, da Constituição. A característica da competição no mercado, assim, é importante para delimitar o aspecto subjetivo do benefício imunitório.

Enfim, é oportuno lembrar que as imunidades subjetivas a impostos constituem uma quebra na expectativa natural de arrecadação. Não são uma decorrência lógica do sistema e, sem os expressos enunciados limitadores de competência que as encerram, o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas relacionadas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal seriam normalmente tributados por impostos. Em um sistema jurídico que demanda a contribuição de todos para o sustento dos gastos públicos, não é possível contentar-se com interpretações demasiadamente elásticas do instituto, sob pena de convertê-lo em um veículo de injusta discriminação.

REFERÊNCIAS

GRAU. Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES. Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

OTTO. Rudolf. **O sagrado: os aspectos irracionais na noção do divino e sua relação com o racional**. Trad. Walter O. Schlupp. São Leopoldo: Sinodal/EST; Petrópolis: Vozes, 2007.

Grande Dicionário Brasileiro Melhoramentos. 8ª ed. Coord. Adalberto Prado e Silva. *et. al.* São Paulo: Melhoramentos, 1975.

Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

SILVA. José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

Submetido em: 30/04/2013

Aprovado em: 16/07/2013

Como citar: CRESPI, Carlos. KEMPFER, Marlene. Uma noção de “templo de qualquer culto” para os fins do artigo 150, VI, ‘b’ da Constituição. *Scientia Iuris*, Londrina, v.17, n.1, p.91-106, jul.2013. DOI: 10.5433/2178-8189.2013v17n1p91.