

# IMUNIDADE RELIGIOSA E SUAS IMPLICAÇÕES JURÍDICAS NA LIVRE CONCORRÊNCIA BRASILEIRA

## IMMUNITY OF RELIGIOUS AND YOUR IMPLICATIONS IN BRAZILIAN FREE COMPETITION

**Flávio Chaib<sup>1</sup>**  
**Willame Parente Mazza<sup>2</sup>**

### RESUMO

O presente artigo trata sobre a relação entre Estado e Religião, descrevendo a importância de separá-los e sua evolução ao longo da história. Discorre sobre como a proteção constitucional à liberdade religiosa está inserida em diversos aspectos da nossa atual constituição, com ênfase na concessão da imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Faz uma análise dos conceitos e dos entendimentos doutrinários que dispõem sobre imunidade religiosa. Para tanto, a partir da pesquisa bibliográfica, discorre sobre a vedação constitucional do Estado em conceder subvenções às entidades religiosas e sobre os principais critérios jurídicos que a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal- STF utilizam na interpretação da imunidade religiosa. Dedicada especial atenção a descrever sobre a livre concorrência, como princípio geral da atividade econômica e discorre sobre as principais implicações que podem resultar da aplicação da jurisprudência do STF sobre a imunidade religiosa no mercado brasileiro. Ao final, são feitas as considerações que justificam o entendimento contrário ao que se aplica atualmente na interpretação jurisprudencial sobre a imunidade religiosa.

**PALAVRAS-CHAVE:** Constituição; Estado; Religião; Imunidade Tributária; Templos; Concorrência.

### ABSTRACT

This article discusses the relationship between State and Religion , describing the importance of separating them and their evolution throughout history . Discusses how the constitutional protection of religious freedom is embedded in many aspects of our current Constitution , with emphasis on granting tax immunity to the temples of any cult. An analysis of the concepts and doctrinal understandings that provide for religious immunity. To do so , from the literature , discusses the constitutional seal of the State to award grants to religious bodies and on the main criteria that legal doctrine and jurisprudence of the Supreme Federal Court -

---

<sup>1</sup> Auditor Fiscal de Tributos Estadual. Especialista em Direito Público. Mestre pela Universidade Federal da Paraíba. Professor assistente de Direito na Universidade Estadual do Piauí.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS – RS), Mestre em Direito com ênfase em Tributário pela Universidade Católica de Brasília (UCB), Especialização em Direito tributário e Fiscal, Especialização em Direito Público e Especialização em Controle na Administração Pública. Bacharel em Direito e Engenharia Civil. Auditor Fiscal da Fazenda Estadual do Estado do Piauí, Professor no curso de Direito da Universidade Estadual do Piauí e FACID. Email: willamemazza@uol.com.br.

STF used in the interpretation of religious immunity. It pays attention to describe about free competition , as a general principle of economic activity and discusses the major implications which may result from application of the jurisprudence of the Supreme Court on religious immunity in the Brazilian market . Finally, considerations are made to justify the contrary view to that currently applies in judicial interpretation on religious immunity

**KEYWORDS:** Constitution; State; Religion; Tax Immunity; Temple; Competition.

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente é notório um crescimento das entidades religiosas, bem como das suas atividades no mercado brasileiro. Nesse sentido, cabe rediscutir a relação entre Estado e Igreja, em razão da contemplação aos templos de qualquer culto com o instituto da imunidade tributária.

Nesse sentido, cabe fundamentar as razões da tutela do Estado a essas entidades, já que a atividade do templo, conquanto relacionada à sua finalidade essencial, mantém-se dentro do domínio público. Daí a discussão acerca da fundamentação se está assentada na proteção a liberdade fundamental ou a falta de capacidade contributiva.

E em havendo a possibilidade dessas entidades agirem dentro do Domínio Econômico como harmonizar essas situações no caso concreto, considerando o dever do Estado arrecadar recursos, e prover uma justiça fiscal?

A dificuldade já se inicia ao verificar se as atividades desenvolvidas pelos entes religiosos estão relacionadas com a sua finalidade essencial e se essas atividades não interferem no mercado, em especial, na livre concorrência praticada pelas empresas.

Outra complexidade que se tem ao tratar do tema, é que, a própria doutrina ainda não chegou a um consenso sobre os fundamentos que justificam a imunidade dos templos de qualquer culto, transitando entre a ausência de capacidade contributiva, respeito ao princípio da liberdade religiosa ou em razão das suas finalidades essenciais.

Assim, a análise dos aspectos caracterizadores da imunidade tributária concedida aos templos de qualquer culto faz-se necessária para, nos dias atuais, analisar suas implicações jurídicas na livre concorrência brasileira.

## 2 ESTADO E RELIGIÃO

As relações entre Estado e Religião ao longo da história vêm sofrendo transformações, nem sempre a Igreja esteve ligada ao Estado, como, também, nem sempre esteve separada dele.

O princípio da liberdade religiosa inaugurou uma nova época no relacionamento Igreja-Estado. No século XVIII, a idéia segundo a qual o Estado possuía o direito e o dever de impor a seus súditos a verdadeira religião, ceder lugar a uma política de tolerância que, logicamente, desembocaria no princípio da liberdade religiosa. No curso do século XIX, esta evolução foi confirmada nas Constituições das Nações, gerando, inclusive, muitas situações de conflito entre Igreja e Estado.

Nessa linha, muitos chefes de Estado se uniram com a Igreja, formando uma Santa Aliança, para defender o Cristianismo contra o Espírito de descrença e revolução, e por outro lado, colocar o prestígio da Igreja na preservação do absolutismo monárquico. Nos dizeres de Matos ( 1997, p. 210):

A aliança de altar e trono trouxe, ao lado de certas vantagens materiais, uma intervenção indesejada e sufocadora por parte do Estado. Fortaleceu em muitos adversários do *Ancien Régime* a convicção de que o enfraquecimento ou mesmo aniquilamento da Igreja seria *conditio sine qua non* para acabar com o odiado sistema de governo.

Mesmo com a consagração do princípio da liberdade religiosa, a Igreja Católica ainda era a Igreja oficial em muitos países tais como: França, Espanha, Áustria, Itália e parte da Alemanha, etc. E nesse sentido, havia por parte do Estado concessões como: ajuda financeira, privilégios sociais e culturais, proteção pública contra adversários e intervenções nas nomeações de bispos, mas mantendo uma distância da Santa Sé.

Nos países predominantemente protestantes, tais como: Inglaterra, Holanda e parte da Alemanha, a liberdade religiosa consagrou o livre exercício do culto. Igualdade política dos católicos com a possibilidade de uma imprensa própria e uma escola confessional. Matos (1997, p.213) afirma que:

As revoluções de 30 eram como sinaleiros para a Igreja. Em Paris e em muitos outros lugares da França, o povo rebelou-se tanto contra a velha monarquia como contra a sua aliada, a Igreja. Templos eram saqueados e sacerdotes tinham de esconder-se para salvar a própria vida. Os novos governos – com exceção da Bélgica - começaram uma política nitidamente anti-clerical. Foram reações quase naturais diante da atuação de uma Instituição que sancionara, com sua autoridade moral, um

sistema de governo que contradizia o senso de justiça e combatia as aspirações de democracia por parte do povo.

Na tentativa de atenuar tal situação na França, surge uma corrente liberal, os denominados **católicos-liberais**, tendo como pai espiritual o sacerdote francês Hugo-Félicité de Lammenais (1782-1854), que em sua revista esboçou:

- A Igreja deveria ser a primeira a defender as liberdades constitucionais de religião, imprensa e reunião;
- isso a libertaria definitivamente da ingerência estatal, causa de seu declínio.
- Uma Igreja livre seria capaz de remover qualquer mal-entendido, fazendo enxergar a qualquer herege seu erro, só pela força persuasiva de seu exemplo.
- Uma Igreja independente e defensora das liberdades funcionaria como um farol da verdade e da justiça. (MATOS, p. 214)

Evidente que tal corrente foi amplamente condenada e rechaçada pelos chamados **católicos-intransigentes**, dos quais Luis Veuillot (+1883) era seu maior defensor e pregava que tudo aquilo que não fosse diretamente conciliável com a Igreja católica deveria ser radicalmente rejeitado, tal como a fundamentação filosófica do liberalismo.

O movimento pela laicização da sociedade partiu na luta pela subtração do ensino da religião nas escolas. Na Alemanha assistimos à chamada *Kulturkampf*, iniciado por Otto Von Bismarck (1815-1898) que visava a um enfraquecimento da influência católica em seus dois suportes: a pastoral e o ensino. Na França, foram baixados diversos decretos que proibiam as Congregações Religiosas educadoras de continuar seus trabalhos. Auguste Combes (+1921), que se tornou primeiro ministro em 1902, chegou a decretar a expulsão de todos religiosos e confiscou todas as Igrejas, seminários e conventos.

No entanto, nos países onde a Igreja era minoria, Inglaterra, Estados Unidos e Países-Baixos, houve uma conciliação entre Igreja e Estado, respeitando o campo específico de atuação de cada um, tendo em vista o bem comum da Nação.

Nesse contexto, sobre liberdade religiosa, em folheto publicado em 1879, sob o título "Da Liberdade Religiosa no Brasil", tem-se que a consequência da posição da religião em frente do Estado é que este, como instituição encarregada de realizar o direito, deve reconhecer a liberdade da religião e garantir as condições necessárias para o seu desenvolvimento (MARIGHELLA, 1946).

A questão está em estabelecer como deve ser essa separação entre a Igreja e o Estado e de que forma o Estado vai assegurar a liberdade religiosa dos cidadãos.

### **3 A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL À LIBERDADE RELIGIOSA E A GARANTIA IMUNITÓRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

O texto constitucional de 1988 no inciso VI do art. 5º tratou de considerar inviolável a liberdade de consciência e de crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias.

Observa-se que a norma constitucional quando dispõe do livre exercício de culto religioso a condiciona à lei infraconstitucional, portanto trata-se de norma de eficácia relativa restringível, devendo atentar para as demais normas do direito. (NETO, 2013)

Quanto à liberdade de consciência e de crença, permite ao indivíduo crer no que quiser, e manifestar-se sobre sua crença, inclusive de não crer em nada e divulgar o agnosticismo (NETO, 2013)

A norma constitucional, no inciso VII do art. 5º, nos termos da lei, assegura a prestação religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva. No entanto, não poderá o Estado escolher o segmento religioso que prestará a assistência religiosa, devendo, limitar-se a criar e assegurar as condições iguais a todos os entes religiosos. Nesse sentido, decidiu o STF que condicionar-se a suspensão da pena ao cumprimento da proibição judicial de o acusado frequentar, auxiliar ou desenvolver cultos religiosos significa ofensa à liberdade de religião (STF, RE 92.916/PR, Rel. Min. Antonio Neder, j. 19-5-1981).

Ainda sobre a proteção a liberdade religiosa, a norma constitucional dispõe no inciso VIII do art. 5º, que ninguém será privado de direito por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei.

Nesse sentido, a norma constitucional garante a não privação de direitos, porém veda a invocação de crença religiosa, convicção filosófica ou política como fundamento de não cumprir obrigações legais a todos impostas.

O inciso I do art. 19 da norma constitucional veda os entes da federação estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Significa que o Estado brasileiro está proibido de estabelecer cultos religiosos ou igreja e impede de subvencioná-los, destinando recursos públicos para fins de manutenção da fé religiosa, todavia possibilita haver colaboração de interesse público entre Estado e entidade religiosa, na forma da lei.

Ainda que o Estado esteja impedido de subvencionar as entidades religiosas, a alínea “b” do inciso VI do art. 150 da norma constitucional veda a instituição de imposto sobre “templos de qualquer culto”, concedendo às entidades religiosas a imunidade tributária.

Etimologicamente, o vocábulo imunidade, vem do latim *immunitas*, *immunitate* e significa a negativa de *munus*, ou seja, sem encargos. Na visão de Carrazza as imunidades são:

Proibições (“incompetências”) para que os entes tributantes onerem com exações fiscais certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos. (CARRAZA, 2013, p.324).

No mesmo sentido, Carvalho (2007, p. 116) afirma:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante..

As imunidades tributárias, sendo normas de garantia institucional, têm como essência objetiva tutelar instituições públicas e privadas em relação à atuação estatal e previstas no âmbito constitucional, atingindo matérias de escopo fundamental previstas pelo legislador, para manutenção do Estado Democrático de Direito.

Costa (2006, p.37-38) deixa bem claro que a imunidade não é princípio, mas manifestações de um princípio nomeado de “princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação” e acrescenta:

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em desprezo a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos.

Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir, nas situações e em relação às pessoas que apontam, que a tributação não inviabilize o exercício de direitos constitucionalmente garantidos.

Dessa forma entende-se que a imunidade tributária cria uma situação de intributabilidade, na qual torna eficaz o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação (COSTA, p.79-80). Dito de outro modo, a imunidade é um meio constitucional para que a atividade tributante do Estado conviva harmonicamente com os direitos fundamentais, não conduzindo, indiretamente à indevida restrição ou inviabilização do seu exercício.

A doutrina classifica as imunidades adotando como critério distintivo a sua forma de previsão ou o seu modo de incidência. A partir deste critério as imunidades são classificadas em objetivas ou subjetivas. (COSTA, p. 100)

As imunidades objetivas são as concedidas em razão de determinado fato ou situação (v.g., a imunidade dos livros). Subjetivas ou pessoais são as imunidades outorgadas em relação a determinadas pessoas (imunidade recíproca, por exemplo).

A distinção é importante porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), ainda que de forma vacilante, tem interpretado restritivamente as imunidades objetivas e extensivamente as demais. Assim, a imunidade objetiva sobre o livro, por exemplo, ainda que extensível aos produtos assimiláveis ao papel<sup>3</sup>, não abrange outros tributos que não incidam diretamente sobre o “livro”<sup>4</sup> nem mesmo os demais insumos ou serviços correlatos<sup>5</sup>.

A origem da imunidade ora estudada é a proclamação da República, com a Constituição de 1891 que vedava o embaraço aos cultos por via da tributação e remonta à separação entre a Igreja e o Estado, o elemento axiológico da liberdade religiosa está consagrado entre os direitos e deveres individuais (artigo 5º, VI, da CF/88): “é 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 cultos e suas liturgias”. A razão desse dispositivo é garantir, a todas as pessoas, sua religiosidade e, mais do que isso, permitir que divulguem e manifestem livremente.

---

<sup>3</sup> RE 174.476/SP, Rel. Min. Marco Aurélio. O próprio conceito de livro também é interpretado restritivamente pelo STF, até o momento em decisão monocrática. Veja-se o RE 330.817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, em que se discute a aplicabilidade da imunidade cultural em relação ao “livro eletrônico”.

<sup>4</sup> RE 141.715/PE, Rel. Min. Moreira Alves. Neste julgado, decidiu-se que a interpretação a ser dada ao termo “imposto”, constante do art. 150, VI, “d” da CF deve ser restritiva, não havendo que se falar de imunidade dos livros em relação ao Finsocial. No mesmo sentido: RE 325302/RS, rel. Min. Carlos Britto, que declara a imunidade dos livros não extensível à Cofins.

<sup>5</sup> RE 435.978/SP, Rel. Min. Carmen Lúcia, no qual ficou assentado que o ISS incide sobre os serviços de composição gráfica, negando interpretação extensiva do art. 150, VI, “d”, da CF.

Acrescenta-se que, o dispositivo em comento, além de manifestar a garantia material em favor da liberdade de culto e crença, dentro do espaço da separação entre Estado e Igreja, pretende evitar qualquer desestímulo ou ação estatal sobre as manifestações religiosas e de fé (TORRES, 2013, p.1653).

O templo pode ser definido sob dois aspectos a) em sentido estrito, é o local onde são prestados cultos religiosos; b) em sentido amplo, toda uma ordem religiosa, composta dos locais de culto e da administração como um todo. Em princípio, o templo compreenderia o imóvel dedicado ao culto (o terreno e o prédio), e a vedação de instituir impostos abrangeria apenas os impostos incidentes sobre imóveis.

O § 4º do art. 150 da Constituição, ao determinar que o disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso VI: “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, permite uma interpretação mais extensa do conteúdo da imunidade, de forma a abranger a “renda do templo”, o “patrimônio do templo” e os “serviços do templo”.

Em breve síntese das conceituações jurídicas, a renda remete a idéia de acréscimo patrimonial, sendo o patrimônio um complexo das relações jurídicas de conteúdo econômico de uma pessoa. Já a definição de serviços traz uma maior complexidade, e a Suprema Corte aderiu à tese de que o elemento essencial para definir um serviço é um *prestare* ou um *facere*.

Já a finalidade essencial dos templos é a prática do culto, a formação de padres, divulgação e exercício das atividades de assistência moral e espiritual. Nesse sentido, a doutrina majoritária entende que as imunidades não se destinam a privilegiar ou conceder benefícios a nenhuma entidade, o que se pretende é adotar valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social. Assim Costa (2013, p.158) observa que:

Ora, os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da ‘entidade’ mencionada na alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150, (§ 4.º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.

As interpretações das imunidades constitucionais tributárias não devem ser diferentes substancialmente da exegese aplicável a outras normas, devendo considerar o caso particular com a norma constitucional e daí sopesar se o fato real encerra os valores que motivaram a



edição daquela norma imunizante; se a desoneração resultante estará em acordo com a amplitude dos princípios constitucionais e os direitos fundamentais.

Ademais as normas de imunidade por serem normas constitucionais que buscam valores garantidos na Constituição, são interpretadas de forma ampla e teleológica, não no sentido de “estender” o sentido da norma jurídica, mas de buscar o exato alcance e sentido do que a nossa lei maior quis trazer (MAZZA, p.40). Assim confirma a jurisprudência:

A imunidade, sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar, não deve sofrer leitura restritiva, tal como a isenção. Segundo a boa doutrina, a regra imunitória, como todos os preceitos constitucionais, deve ser interpretada com largueza, atendendo, destarte, o propósito político perseguido pelo constituinte (Proc. DRT-1 n. 2.983/90. TITSP, 4ª C, Rel. Juíza Maria Malfada Tinti. Boletim TIT 17.06.95).

Através das imunidades tributárias procura-se resguardar certos princípios e postulados que a Constituição consagra como preceitos básicos do regime político. Elas preservam valores que se encontram juridicamente prestigiados, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação. Em assim sendo, a interpretação de uma norma imunizante demanda da utilização do elemento teleológico, sem o que a realização do princípio nela inserido poderia restar prejudicado. – Ap 103.674/8. TJ MG, 4ª C Civ, Rel. Des. Corrêa Marins. Nossos Tribunais – COAD n. 16/99, p.241.

A interpretação das normas constitucionais que outorgam imunidade tributária deve ser ampla (de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados), sem o caráter restritivo que a lei impõe para a exegese de leis outorgantes de isenção. – AC 229.232-2/6. TJSP, 13ª C Civ, Rel. Des. Aroldo Viotti. Jul. 14.06.94. (No mesmo sentido: RE 102.141-1/RJ. STF, 2ª T, Rel. Min. Carlos Madeira. DJU 29.11.85; MAS 8.688/PE. TRF, 5ª R, 1ª T, Rel. Juiz Francisco Falcão. DJU 23.10.92; MAS 95.04.51191-0/RS. TRF, 4ª R, 1ª T, Rel. Juiz Vladimir Freitas. DJU 19.06.96). (OLIVEIRA, p.108).

Em relação à interpretação específica da imunidade dos templos Torres (1995, p. 210) dispõe:

Mais do que o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, o benefício alcança a própria entidade mantenedora ( a Igreja), além de estender-se a tudo quanto esteja vinculado às liturgias( batizados, celebrações religiosas, vigílias etc.) e aos ideários da religião (divulgação do culto, auxílio ao próximo, cooperação com outras associações, inclusive no exterior, da mesma Igreja etc).

Nesse mesmo sentido, Baleeiro (2002, p.91), esclarece:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força da compreensão, inclusive a casa da residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

No entanto, em sentido contrário, Coelho (2005, p.151) adverte:

O templo é o lugar destinado ao culto e hoje os templos e todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes, ou seja, em terreno não edificado. Onde que se officie um culto, aí é o templo. Como no Brasil o Estado é laico, vale dizer, não tem religião oficial, todas as religiões devem ser respeitadas e protegidas, salvo para evitar abusos. Quando ocorre a tributação objetiva-se evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se tenha o objetivo de lucro, sem qualquer finalidade benemérita.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho é enfático ao dizer que Imune é o templo, não a ordem religiosa. Assim, a imunidade só contemplaria o templo, lugar onde se realize o culto ou o ritual religioso e não, necessariamente, a ordem religiosa.

Nesse cenário de divergências doutrinárias, o Supremo Tribunal Federal - STF passou a entender conforme decisão proferida no RE 325.822-2, que a definição de templo alcança a própria entidade religiosa, a Igreja, portanto, entendendo que a imunidade concedida trata-se de uma imunidade subjetiva.

Há que se atentar, contudo, que a imunidade tributária aos templos de qualquer culto depende, para sua caracterização, de um elemento objetivo. Portanto, ela só se caracteriza nas situações relacionadas com suas finalidades essenciais.

Neste ponto, a jurisprudência do STF é vacilante, ora dando interpretação ampla à imunidade, ora restringindo seu alcance. Percebe-se, por exemplo, o RE 325.822/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, no qual se discutia a possibilidade de incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) sobre imóveis de propriedade de uma igreja quando alugados para terceiros. O STF entendeu que a imunidade deveria atingir não apenas os imóveis relacionados ao culto, mas também aqueles alugados a terceiros, fazendo supor que as rendas dali obtidas seriam revertidas em favor de suas finalidades essenciais. Assim, ao dispositivo alcança o patrimônio, renda e serviços dos templos de qualquer culto, admitindo a inclusão da imunidade dos templos os “os lotes vagos e prédios comerciais dados em locação”.

Vale destacar a preciosa análise de Ronaldo Lindimar José Marton (2013) ao fazer a crítica ao voto vencedor e concluir que enquanto a imunidade prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Constituição, ao vedar a instituição de impostos sobre “templos de qualquer culto” mira dar maior efetividade à liberdade religiosa, o disposto no § 4 do art. 150 visa dar

efetividade ao princípio da isonomia tributária. No que concerne aos templos de qualquer culto, não se pode aplicar a mesma exegese que foi vitoriosa no caso das entidades de assistência social, pois ao Estado é vedado subsidiar os cultos religiosos.

Em outro julgado, o STF fez depender do destino dado aos aluguéis recebidos à caracterização de imunidade recíproca em relação ao IPTU incidente sobre imóvel alugado. Trata-se do RE 440.657 AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa.

Nesse sentido, Velloso (2012, p.335-336) retrata o posicionamento do STF, todas as rendas auferidas pelas entidades indicadas nas alíneas *b* e *c* do inciso VI estão abrangidas pela imunidade, desde que não sejam destinadas a fins alheios aos que lhe são próprios.

Portanto são imunes até mesmo as rendas advindas da exploração econômica – tais como as rendas obtidas pela venda de ingressos de cinema ao público em geral<sup>6</sup> - ou pela exploração de estacionamentos<sup>7</sup> -, sempre que sejam destinadas, como devem ser, às suas finalidades essenciais. Assim, a destinação das rendas auferidas com a exploração dos serviços é que vai determinar a tributabilidade desses entes.

A interpretação do STF varia, ainda, conforme a espécie de tributo atingido pela imunidade subjetiva. Falamos aqui dos tributos diretos e indiretos. Sem nos atermos a discussões acerca da validade jurídica desta classificação, podemos dizer que tributos indiretos são aqueles que permitem a translação do ônus fiscal à pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo; são diretos os tributos que não permitem esta translação.

Partindo desses julgados e das posições doutrinárias, a imunidade contemplaria o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com as finalidades essenciais da Igreja, no entanto, quanto ao alcance da norma até onde poderia abranger a imunidade?

- a) Em relação ao patrimônio, seria:
  - a.1 todos os impostos sobre o patrimônio da Igreja;
  - a.2 os impostos sobre o patrimônio da Igreja que estão sendo utilizados nas suas finalidades essenciais;
  - a.3 os impostos sobre o patrimônio da Igreja, ainda que este patrimônio não esteja sendo utilizado pela Igreja, mas que os frutos (a renda) seja destinada as finalidades essenciais.
- b) Em relação às rendas:
  - b.1 todas as rendas da Igreja;

---

<sup>6</sup> STF, 1ª Turma, AI 155.822 AgR, rel. Min. Ilmar Galvão, 9.1994.

<sup>7</sup> STF, 1ª Turma, RE 144.900, rel. Min. Ilmar Galvão, 4.1997.

b.2 todas as rendas decorrentes do recebimento de ofertas dos fiéis e as decorrentes da exploração dos serviços relacionados com suas finalidades essenciais (vendas de santinhos, batizados, celebração de casamentos, etc)

b.3 decorrentes das atividades de exploração econômica desde que sejam destinadas, como devem ser, às suas finalidades essenciais.

c) Em relação aos serviços:

c.1 todos os serviços;

c.2 os serviços relacionados com as finalidades essenciais da Igreja;

c.3 os serviços que mesmo que não sejam relacionados com as finalidades essenciais da Igreja, sua renda seja convertida para o cumprimento de suas atividades essenciais.

Partindo dessas hipóteses, parece razoável que a imunidade deva alcançar tão somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais e não em razão da destinação dada ao patrimônio, a renda ou serviços. Até porque, é de extrema dificuldade a operacionalização e análise pelas administrações tributárias sobre as reais destinações dadas a renda obtida em razão da exploração do patrimônio ou dos serviços prestados pela Igreja.

Afora a discussão da relação entre o Estado e a Igreja, onde deve haver uma limitação pelo Estado na concessão de benefícios para garantir a liberdade religiosa, as interpretações extensivas da imunidade religiosa também podem ocasionar consequências no mercado, contrariando o Princípio da Livre Concorrência.

#### **4 AS IMUNIDADES AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E A LIVRE CONCORRÊNCIA**

A preocupação em garantir uma concorrência livre e justa é relativamente recente no ordenamento jurídico. No campo das pesquisas acadêmicas, Pereira (1974, p.9) entende que não há dominação nem do econômico sobre o jurídico, nem deste sobre aquele. Ambos se interfluem.

É função do Estado, segundo Squizzato (2013, p.141), na defesa da concorrência em duas diferentes vertentes: 1) Políticas públicas e regulação de resguardo e incentivo ao mercado interno; e 2) Repressão aos agentes econômicos que exorbitem em sua atuação.

A Constituição elegeu a livre concorrência à categoria de princípio geral da atividade econômica (CF/88, art. 170, V), equiparando-a aos princípios basilares estabelecidos para o

modelo econômico político brasileiro, tais como da soberania nacional, da propriedade privada, proteção do consumidor, nos termos seguintes:

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

[...]

IV - livre concorrência;

Em relação da tributação sob a perspectiva econômica, foi inserido o seguinte dispositivo constitucional:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Verifica-se a preocupação do constituinte em asseverar que os tributos devam ser instrumentos de eficiência econômica, de simplicidade administrativa, flexibilidade de ajustes às condições econômicas e a transparência.

Araújo (2010, p. 496), referindo-se a Eros Roberto Grau versando sobre a liberdade de concorrência, decompõe a seguinte maneira:

- faculdade de conquistar clientela, desde que não por meio de concorrência desleal;
- proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência;
- neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes.

Em relação à neutralidade do Estado, faz mister observar que a livre concorrência não é ilimitada, devendo esse se utilizar o seu poder para corrigir as possíveis distorções deste princípio.

A anotação de Araújo (2010, p. 60) é que a “Constituição Federal não condena o exercício do poder econômico; apenas seu abuso suscita a intervenção estatal, coibindo os excessos que venham a turbar o livre funcionamento das estruturas de mercado”.

Ocorre que, quando se está diante de uma entidade imune, diversos valores deverão ser observados para a construção da norma de imunidade, que poderá ser mais extensiva ou não.

Se atividade econômica pode ser dividida entre o setor público e o domínio econômico, é neste que se manifesta a capacidade contributiva (SCHOUERI, p. 237). Dessa forma, quando uma entidade imune atua fora do domínio econômico, por exemplo, não cogitar-se-ia a existência daquela capacidade.

Mas quando ela passar a atuar dentro do domínio econômico?. A doutrina entende que isso não implica, *ipso facto*, a existência da capacidade. Ora, se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos (público) daquelas entidades, então pode ser que ainda não haja que se falar em capacidade contributiva.

Ocorre que mesmo que não haja que se falar em capacidade contributiva e que os recursos obtidos vinculem aos objetivos públicos, pode sim haver um desequilíbrio na concorrência. Portanto, imunidades tributárias podem provocar desequilíbrios na concorrência.

Ademais, e se os recursos obtidos não se vinculam aos objetivos daquela entidade? Nesse sentido, resta claro que não atende ao disposto na Constituição e portanto, não fazendo jus a um tratamento tributário imune. Foi nessa linha o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa<sup>8</sup>:

A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja preponderante

Celso Ribeiro Bastos (1998) também acredita que o patrimônio das entidades deve ser usado para a exploração de recursos, a fim de serem aplicados em suas finalidades essenciais. No entanto, deve-se ter cautela para que o exercício de tais atividades não venha a ferir o princípio da livre concorrência, transformando essas instituições em verdadeiras empresas.

Outra questão é se a imunidade alcança os recursos obtidos pelos templos oriundos de atividades paralelas às suas atividades essenciais que participam da livre concorrência, mas que sejam aplicados nos objetivos dessas instituições. Nesse caso é esclarecedora a posição, na qual concorda-se, do professor Ives Gandra da Silva Martins (1998) que tem um entendimento mais restrito. Para o jurista, não é toda renda gerada por qualquer atividade dessas instituições que é imune. Mesmo que as receitas dessas outras atividades secundárias sejam aplicadas para a consecução das atividades essenciais, se forem análogas às de outras empresas privadas, tais receitas não estariam imunes. Ou melhor, na sua opinião, a Constituição proíbe a concorrência desleal, prevista no Art. 173, § 4º da Constituição Federal.<sup>9</sup> Assim, as instituições que desenvolvem atividades paralelas às suas atividades

---

<sup>8</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 253.472/São Paulo, Tribunal Pleno. DJ de 1º.2.2011, julgado em 25.08.2010.

<sup>9</sup> Constituição Federal, art. 173. (...) § 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

essenciais, sujeitas ao princípio da livre concorrência, com o objetivo de obter recursos para suas finalidades, não seriam alcançadas pela imunidade sobre essas atividades secundárias. Como exemplo o autor nos traz:

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente.(MARTINS, 1998, p.45).

Como exemplo de atividade possível de ser abrangida pela imunidade, o autor traz o caso de aluguel de um imóvel da entidade. Nesse caso, a locação constitui atividade econômica não relacionada ao seu objetivo, e não fere o mercado, representando uma concorrência desleal. Sendo assim, tal imóvel não pagaria IPTU, imposto sobre a propriedade territorial urbana, nem pagaria Imposto de Renda sobre a renda do aluguel.

Sendo assim, só as circunstâncias concretas poderão delinear a forma de interpretar, adequadamente, a norma de imunidade em relação à afronta à livre concorrência.

Portanto, o alcance da norma, no entanto, não se dá de forma abstrata, mas diante de um caso real, a partir daí a interpretação jurídico-científica deverá estabelecer as possíveis significações da norma e decidir a que mais se aproxima da situação ótima de segurança jurídica visada pelo ordenamento, mas sempre com vista ao cumprimento do aspecto objetivo dos direitos fundamentais.

É oportuna aqui a advertência de Ataliba em seu parecer inédito:

Embora o direito positivo se revele mediante palavras, traduzidas nas leis formais, ele consiste substancialmente em normas. O jurista busca normas que são reveladas pelas palavras, não pode ficar no plano das palavras, mas deve penetrar mais fundo, na busca da norma, que elas devem revelar. A lei contém a norma, mas com ela não se confunde. A lei não é norma. Esta é obrigatória porque se contém na lei, mas com ela não se confunde. Para conhecer a norma o jurista busca na lei, porque aquela está contida nesta. (BARRETO, 2001, p.31-32)

Sinteticamente, esclarece o professor Schoueri (2011) que norma da imunidade é fruto de uma série de dispositivos, todos confluindo para a sua construção. A mera proteção a uma liberdade fundamental não serve para construção do seu inteiro teor, sendo igualmente relevante invocar o Princípio da Capacidade Contributiva.

## 5 CONCLUSÃO

A separação entre o Estado e a Igreja é essencial para que ambos possam cumprir seus papéis institucionais. É dever do Estado garantir a liberdade religiosa, limitando os abusos, e assegurando os meios necessários para o exercício das atividades de todas as entidades religiosas.

Ainda que relevante e fundamental o papel exercido pelas entidades religiosas é vedado ao Estado subsidiá-las. Ainda que se admita ser necessária a intervenção do Estado na subvenção das entidades religiosas, por meio da imunidade, esta deve ser limitada a tão somente aos templos e as suas finalidades essenciais.

Ampliar a interpretação da norma imunizante à Igreja que investir a renda obtida comercialmente em suas finalidades essenciais, excluindo a tipicidade da atividade religiosa e privilegiando a destinação dos recursos obtidos pela entidade religiosa, além de gerar enorme complexidade de fiscalização para o próprio Estado, contraria o disposto na Constituição e pode levar à prática abusiva de mercado por parte dessas entidades;

As Igrejas, ainda que não atuem no domínio do mercado, e sim, em tese, atuem no domínio público, não dispendo de capacidade contributiva, ao exercer atividades empresarias com vantagens tributárias podem desequilibrar o mercado.

É de extrema complexidade a verificação da destinação das rendas obtidas pelas Igrejas. A Imunidade concedida à Igreja deve se ater às suas finalidades essenciais tanto em relação a aplicação das rendas, quanto na atividade desenvolvida para gerar essa renda e não estender a destinação dada a renda, auferida pela exploração do patrimônio ou serviços prestados pelos templos por meio de atividades secundárias, alheias ao seu objetivo essencial, e que venha ferir a livre concorrência causando o desequilíbrio do mercado.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Eugênio Rosa de. **Direito Econômico**. 4ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.



BARRETO, Aires. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto consolidado até a Emenda Constitucional n.º 52/2006 – Brasília: Senado Federal. Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/regsf/>>. Acesso em 02.05.2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: RT, 1998. Cap.11.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Antônio Roque. Templos de Qualquer Culto – Doações em Dinheiro a Instituições Religiosas Congêneres, localizadas no Exterior – Sua Intributividade por meio de IRPJ-Fonte e de ITCMD – Exegese dos arts. 150, VI, B, e 150, § 4.º, da CF – Questões Conexas *in* Segurança Jurídica: **Irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. COELHO, Sacha Calmon Navarro (org). Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias** – teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Concorrência Desleal**. Revista dos Tribunais, n. 375.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Tributária. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Imunidades tributárias**. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998. Cap. 1.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da constituição adotada pelo supremo tribunal federal.**

Disponível em : <[http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/CP13006\\_1.pdf](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/CP13006_1.pdf)> Acesso em 18 de fevereiro de 2014.

MARIGHELLA, Carlos. **A Religião, o Estado, a Família.** Discurso pronunciado na sessão de 4 de julho de 1946, na Assembléia Constituinte, por ocasião da discussão do projeto constitucional. Revista Mensal de Cultura Política nº 2 - Setembro de 1947. Disponível em <https://www.marxists.org/portugues/marighella/1946/07/04.htm#topp>. Acesso em 18 de fevereiro de 2014.

MATOS, Henrique Cristiano José. **Introdução à História da Igreja.** 6ª ed. Belo Horizonte, Editora O Lutador, 2009.

MAZZA, Willame Parente. **A imunidade tributária do ICMS nas entidades de educação e de assistência social do terceiro setor.** Rio de Janeiro: lumen iures, 2013.

NETO, Manoel Jorge e Silva. **Proteção contitucional à liberdade religiosa.** 2a. Ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais.** São Paulo: Saraiva, 2009.

PEREIRA, Affonso Insuela. **O direito econômico na ordem jurídica.** São Paulo: José Bushatsky Editor, 1974.

SQUIZZATO, Ana Carolina. **Direito Financeiro e Econômico.** Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imunidade Tributária e Ordem Econômica.** in **Grandes questões atuais do direito tributário.** 15 volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). São Paulo: Dialética, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação – imunidade e isonomias.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Heleno Tavares. Imunidades a templos de qualquer culto. In: CANOTILHO, J.J. MENDES, Gilmar Ferreira. SARLET, Ingo Wolfgang. STRECK, Lenio Luiz. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2ª. ed., ver., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.