



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

ORIENTANDO (A) – ARTHUR VICTOR PAIVA CARVALHO

ORIENTADOR (A) - PROF. MS. MARCELO DI REZENDE BERNADES

GOIÂNIA

2020

ARTHUR VÍCTOR PAIVA CARVALHO

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

Artigo científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof. (a) Orientador (a) – Ms. Marcelo Di Rezende Bernardes.

GOIÂNIA

2020

ARTHUR VICTOR PAIVA CARVALHO

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Di Rezende

Nota

Examinador Convidado: Prof^ª. Eurípedes Clementino Ribeiro Júnior Nota

SUMÁRIO

RESUMO	5
INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO I – IMUNIDADE GERAL	7
1.1 – Conceito	7,8
1.2 – A imunidade e a isenção	8,9,10
1.3 – A imunidade e a exoneração das espécies tributárias	10
CAPÍTULO II – IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS	10
2.1 – Considerações iniciais	10,11
2.2 – A imunidade religiosa e os conceitos de culto e templo	11,12
2.3 – Análise do artigo 150, §4º, CF	13,14
2.4 – Análise crítica do atual entendimento do STF	14,15
CAPÍTULO III – IMUNIDADES NÃO AUTOAPLICÁVEIS	16
3.1 – Considerações iniciais	16,17
3.2 – Imunidades das entidades de assistência social	17,18
3.3 – Da imunidade relacionada como uma imunidade não autoaplicável	18,19
CONCLUSÃO	20
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	21
APÊNDICE	22

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS

Arthur Victor Paiva Carvalho

RESUMO

Este artigo pretende demonstrar a perturbação sócio econômica provocada pela má interpretação da norma que confere imunidade aos templos de qualquer culto. Elucidando o objetivo que o legislador constituinte teve ao redigir a norma, e como chegar a este objetivo com uma maior segurança jurídica para o fiel e para a igreja como uma instituição.

INTRODUÇÃO

O presente artigo se propõe a colocar em xeque a interpretação majoritária sobre a aplicabilidade da imunidade tributária para com as instituições religiosas, prevista na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da Carta Magna, quer perfaz:

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

(...)

VI. Instituir imposto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto; (...).

Prosseguindo, demonstrada a perturbação social que a má interpretação da norma constitucional supra destacada provoca não tão somente nos cofres públicos, mas como também em aspectos diretos na sociedade.

No tocante a que, em nossa sociedade contemporânea, há um fenômeno de proliferação de templos de cultos aja vista a enorme facilidade de se criar uma seita. Infelizmente, não é raro se deparar com pessoas agindo de má-fé nas lideranças destas instituições religiosas.

Diante desse expressivo crescimento, surgem diversas questões, a título de exemplificação: a) a riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis; b) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos; entre outros.

No entanto, imprescindível se faz frisar que em nenhum momento o objetivo do presente artigo é afrontar a igreja como uma instituição ou arguir contra todo e qualquer incentivo fiscal desta natureza.

Muito pelo contrário, o objetivo é justamente contribuir para que a finalidade-fim seja alcançada, atribuindo uma maior segurança jurídica ao processo, o que traria benefícios para os fiéis e até para a própria igreja como uma instituição.

E como será explanado, a finalidade-fim trata-se de um requisito cujo seu cumprimento se faz de suma importância.

CAPÍTULO I – IMUNIDADE GERAL

1.1 – CONCEITO

Em síntese, há três institutos distintos que podem excepcionar a regra, que é o pagamento do tributos, quais sejam: a **não incidência**, a isenção e a fixação de alíquota zero.

No presente artigo o foco será os casos de não incidência, que refere-se aquelas situações que um determinado fato não é alcançado pela regra da tributação. Estes são conceituados pelo doutrinador Ricardo Alexandre (2016, p. 159) da seguinte forma:

a) o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária [...] b) o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo [...] c) **a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos**. Neste caso, o próprio desenho das competências tributárias fica redefinido **de forma a obstar a própria atividade legislativa** da pessoa tributante. Trata-se do **instituto da imunidade**. “sem grifo o original”

Observa-se desde já, que o instituto da imunidade se propõe a obstar a própria atividade legislativa.

Consigna-se que a grande maioria das normas imunizadoras presentes na Constituição Federal decorrem de princípios e garantias constitucionais, que, com expressiva carga axiológica, são invocados para limitar o poder de tributar.

Dessa forma, a imunidade representa uma limitação da competência tributária estatal, burilada pelo legislador constituinte, objetivando a preservação de valores sociais e éticos, onde determinadas pessoas (físicas e jurídicas) gozam da imunidade tributária.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho citado por Eduardo Sabbag (2019, p.305), a imunidade se define como:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para

expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas

A competência tributária é a capacidade jurídica para criar tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas.

Neste diapasão, a Constituição Federal disciplinou o exercício da competência tributária, retirando do legislador ordinário a faculdade de definir, de modo livre, o alcance das normas jurídicas.

Sendo assim, a norma imunitória é uma sinalizadora de incompetência tributária. Nesse sentido, dispõe o doutrinador Roque Antonio Carazza citado por Eduardo Sabbag (2019, p. 307):

(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar *in abstracto* tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concentração maior, o que nela já se encontra previsto ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.

No sentido de complementação, vale a pena transcrever o entendimento do professor Eduardo Sabbag (2019, p. 308) sobre a natureza da imunidade:

Evidencia-se, a partir do conceito expendido, que a imunidade possui uma natureza dupla: de um lado, mostra-se como **norma constitucional que demarca a competência tributária**, ao apresentar fatos que não são tributáveis, no bojo do *aspecto formal* da imunidade; e, de outra feita, revela-se como direito público subjetivo das pessoas que, direta ou indiretamente, usufruem os seus benefícios, à luz do *aspecto substancial ou material* da norma.

Por fim, confere-se que a conceituação simplista é que as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária conferida aos entes políticos.

1.2 – A IMUNIDADE E A ISENÇÃO

Como já visto no tópico anterior, a imunidade é um instituto de sede constitucional que opera no âmbito da própria delimitação de competência, enquanto a norma isentiva indica uma dispensa legal.

Exemplificando, imagine-se um subconjunto dos veículos automotores licenciados no Estado de Goiás. O subconjunto é composto por veículos com mais de 15 (quinze) anos de fabricação.

Pergunta-se: o Estado de Goiás tem competência para instituir IPVA incidente sobre a propriedade dos veículos integrantes desse novo subconjunto?

A resposta é sim, pois não há qualquer regra constitucional excetuando tal subconjunto.

Prosseguindo, imagine-se que o Estado de Goiás editou uma lei que institui a isenção de IPVA para pessoas que possuem veículos com mais de 15 (quinze) anos de fabricação.

Pergunta-se: o Estado de Goiás continua tendo competência para tributar tais veículos?

A resposta é sim. O Estado continua possuindo competência, **no entanto resolveu não exercê-la.**

Ricardo Alexandre (2016, p. 162), a esse respeito, preconiza que a diferença essencial entre os dois institutos, é que a imunidade é sempre prevista na Constituição, aja vista que não se pode criar exceções a uma regra numa norma hierarquicamente inferior àquela. Já a isenção sempre é prevista em lei, pois atua no campo do exercício legal de uma competência.

Por relevante em face da diferenciação, ressalta-se que, independentemente do termo redigido no texto constitucional, se impede a cobrança do tributo limitando a competência tributária é caso de imunidade.

Como por exemplo, o art. 157, §7º, da CF/88, onde lê-se “são isentas (...)”, entende-se “são imunes (...)”. Nesse sentido, se faz pertinentes as palavras do Supremo Tribunal Federal:

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica **garantia de imunidade (e não de simples isenção)** estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, §7º, da Carta Política, para, em função de exegese que

claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo (STF, 1.a T., RMS 22.192/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996, p. 51.802). “sem grifo no original”

Posto isso, é fundamental a compreensão das barreiras constitucionais no âmbito da tributação para que possa discutir o exercício da competência.

1.3 – A IMUNIDADE E A EXONERAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Entendido o funcionamento das imunidades, observa-se que estas atingem tributos variados, e não somente uma espécie.

Conforme preconiza o doutrinador Ricardo Alexandre (2016, p. 166): “[...] as regras imunizantes podem suprimir a competência tributária para quaisquer espécies tributárias, bastando a respectiva previsão constitucional”.

Neste diapasão, a título de exemplificação, existem imunidades referentes a taxas (art. 5º, XXXIV da CF), impostos (art. 150, VI da CF), e contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º da CF).

CAPÍTULO 2 – IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

2.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A imunidade foi o dispositivo que o estado encontrou para não criar embaraços à prática religiosa. Demarcando uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto.

Cumprе ressaltar, num panorama histórico, que o Brasil é um país majoritariamente católico, porém laico. Ou seja, o Brasil é um Estado laico e teísta, como indicado no próprio preâmbulo da Constituição Federal:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte, para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, **sob a proteção de Deus**, a

seguinte Constituição da República Federativa do Brasil “sem grifo no original”

De sorte que o Estado de Direito prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas. A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir.

Dito isto, a demarcação constitucional está prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Carta Magna:

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

(...)

VI. Instituir imposto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto; (...).

O dispositivo supra mencionado está a serviço da **liberdade da crença, e da garantia do livre exercício de cultos religiosos**, estes são os princípios que o legislador constituinte almejou ao redigi-lo.

2.2 – A IMUNIDADE RELIGIOSA E OS CONCEITOS DE CULTO E TEMPLO

Far-se-á necessário perpassar pelos conceitos de culto e templo, para a exata compreensão do alcance da imunidade religiosa.

Culto, de uma maneira simplista, pode ser definido como um conjunto de ritos pelos quais se adora ou homenageia uma divindade.

Será dada maior atenção a conceituação de templo, que a doutrina preceitua em três teorias, senão vejamos:

Teoria Clássico-restritiva (concepção do templo-coisa): conceitua o templo como o local destinado à celebração, se prende exclusivamente ao local do culto.

Teoria Clássico-liberal (concepção do templo-atividade): conceitua o templo como todo o conjunto que, diretamente, e indiretamente viabilizam o culto.

Neste diapasão, gozam da imunidade tributária o local destinado ao culto e os anexos deste.

O professor Edduardo Sabbag (2019, p. 364), exemplifica a supra concepção:

a) não deve haver incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertenças do templo;

b) não deve haver incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos, casas paroquiais, seminários, abadias, escolas dominicais, santuários ou outras habitações de comunidades religiosas);

c) não deve haver incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesiástico.

Por relevante, era a teoria adotada na retro Constituição Federal (1946), conforme corrobora o manifesto do STF sob a égide da Carta Magna de 1946:

EMENTA: A imunidade estatuída no art. 31, v, “b”, da Constituição (1946), é 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 de templo.** (RE 21.826/DF, 2ª T., rel. Min. Ribeiro da Costa, j. em 02-07-1953) “sem grifo no original”

Teoria Moderna (concepção do templo-entidade): conceitua o templo como **entidade**, no entendimento de instituição/organização mantedora do templo religioso.

Nesta teoria, **a concepção de templo-entidade extrapola o local do culto e o conjunto de bens e atividades vinculadas a ele.** Abrangendo a entidade religiosa.

Curiosamente, destaca-se, que o texto constitucional registra a palavra “entidade” **cinquenta e duas vezes** com o significado de “instituição, associação e/ou organização”. Pelo que não foi um descuido etimológico a redação da Carta Magna vigente, do que não se pode ter como premissa que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna.

Por fim da categorização da conceituação do que é templo e culto, ao sentir dos manifestos do STF, a Teoria Moderna vem sendo a acolhida na aplicação do alcance da imunidade tributária.

2.3 – ANÁLISE DO ART. 150, §4º, CF

Para melhor entendimento da alínea “b” do inciso VI, art. 150, da CF, que institui a imunidade religiosa, é recomendada a leitura conjunta do parágrafo quatro do mesmo dispositivo, que dispõe:

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

Conforme preceitua o doutrinador Leandro Pausen (2020, p. 163):

A alínea b não exige regulamentação. **Mas o § 4º do art. 150 impõe vinculação à finalidade essencial** que, no caso, é a manifestação da religiosidade. O STF entende que os imóveis utilizados como residência ou escritório de padres e pastores estão abrangidos pela imunidade. Também os cemitérios pertencentes às entidades religiosas estão abrangidos pela imunidade. As quermesses e almoços realizados nas igrejas, **bem como a comercialização de produtos religiosos também não desbordam das finalidades essenciais, estando abrangidas pela imunidade.** “sem grifo no original”

O parágrafo supracitado dá a ideia de vinculação a “atividade-fim”, colocando como condicionante o vocábulo **essencial**.

Em sentença elogiável, o magistrado Luiz Sergio Fernandes de Souza, decidiu um caso onde a entidade religiosa pleiteava pela imunidade tributária para IPTU, relativamente a propriedade de 94 imóveis, versando sobre o conceito de “atividade-fim” da entidade religiosa, senão vejamos:

“(…) mesmo que se admita o emprego de metonímia (utilização do sinal, templo, no lugar da coisa significada, religião, pregação, difusão do evangelho etc.), há de se ter em conta a atividade-fim da corporação religiosa e não a atividade-meio, como são os diversos negócios mobiliários e imobiliários, ou mesmo o patrimônio não consagrado, imediatamente, à finalidade religiosa. (...) É claro que, para cumprir seus objetivos religiosos, a Igreja depende de seus meios. Não importa quais sejam (investimentos no mercado de capitais, concessão de rádio e televisão, investimento em imóveis, indústria, comércio etc.), **certo é que, em relação a estes, não se aplica a imunidade constitucional**” *apud* (Cadernos jurídicos da Escola Paulistana da Magistratura, 2002, p. 65) “sem grifo no original”

Analisando o entendimento preconizado pela Teoria Moderna, extrai-se o comportamento, no gênero, que a imunidade tributária se subdivide em duas espécies, nas palavras do professor Eduardo Sabbag (2019, p. 368):

a) A *imunidade vinculada*, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, da renda e do serviço, abrange apenas os bens necessários para poder funcionar. Exemplo: o prédio de instalação, os bens móveis etc.

b) A *imunidade relacionada*, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto. Exemplo: o prédio alugado a terceiros; o imóvel dedicado ao lazer etc. Sendo assim, se há um imóvel, de propriedade de

entidade assistencial, locado a terceiras pessoas, com os aluguéis sendo usados como fonte de custeio para cumprir as finalidades essenciais, não se tem este bem como vinculadamente imune, mas relacionadamente imune. “sem grifo no original”

Completa ainda discriminando os **dois requisitos elementares da imunidade relacionada, quais sejam:**

- **1º Requisito elementar:** é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma *correspondência fática*, que utilize a *destinação dos recursos* como fator determinante.

- **2º Requisito elementar:** é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “*business purposes*”.

Com efeito, se a entidade religiosa atribui-se de características empresariais deve também responder por suas responsabilidades.

2.4 – ANÁLISE CRÍTICA DO ATUAL ENTENDIMENTO DO STF

O Estado é o autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos é a principal fonte das receitas públicas, sendo primordial o recolhimento destes para se atingir os objetivos fundamentais, dispostos no artigo 3ª da Constituição Federal, quais sejam: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

A imunidade representa uma limitação da competência tributária estatal, burilada pelo legislador constituinte, objetivando a preservação de valores sociais e éticos.

Entre as isenções mais comuns a templos de qualquer culto estão os impostos: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Renda (IR), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

A Teoria Moderna, gera vícios ao sistema tributário e ao bem estar social ao trabalhar de forma atrelada a imunidade vinculada (atividade-fim) e a imunidade relacionada (atividade-meio). Não dando a devida atenção ao importantíssimo vocábulo “essenciais”.

Conforme dados divulgados pelo jornal O Globo, no período de janeiro de 2010 a fevereiro de 2017, foram registradas na Receita Federal como “organizações religiosas ou filosóficas” 67.951 entidades, uma média de 25 por dia. Ou seja, mais de uma nova organização religiosa surge por hora no Brasil.

Diante desse expressivo crescimento das igrejas, surgem diversas questões, nas palavras do professor Eduardo Sabbag no seu Manual de Direito Tributário (2019, p. 378):

- a) a riqueza dos templos diante da falta de cursos dos fiéis;
- b) à existência de milhares de brasileiros que não professam por nenhuma religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de impostos a estes afeta e do **princípio da generalidade da tributação** que a todos atrela;
- c) à conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g., condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública (e.g., boicote ao uso de preservativos e à doação de órgãos);
- d) **à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.** “sem grifo no original”.

Por oportuno, no que concerne a alínea “a”, sobre a riqueza dos templos, a revista norte-americana Forbes, em 2013, divulgou uma lista dos líderes evangélicos mais ricos do Brasil, na primeira posição está o bispo Edir Macedo, que naquela época possuía uma fortuna estimada em **dois bilhões de reais.**

Nesse sentido, Kiyoshi Harada citado por Eduardo Sabbag (2019, p. 369) adverte:

“Os atos mercancia, práticos por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar a margem da tributação, sob pena de **ofensa ao princípio da isonomia tributária**”

Pelo que **não** pretende-se com este trabalho propor a supressão da norma imunitória como melhor solução. Todavia, far-se-á necessário um regulamento que ofereça maior segurança jurídica.

CAPÍTULO III – IMUNIDADES NÃO AUTOAPLICÁVEIS

3.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A alínea c do inciso VI do art. 150 estabelece a imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e das de **assistência social, sem fins lucrativos**.

Trata-se de imunidades, denominadas “não autoaplicáveis”, em razão da exigência do cumprimento de requisitos de legitimação, constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional, destaca-se:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. “sem grifo no original”

Neste diapasão, o dispositivo desonerativo em análise alcança os *serviços, patrimônios e as rendas, quando vinculadas a finalidade essencial da pessoa jurídica imune*.

Prosseguindo, o entendimento supracitado – dita “teoria ampliativa” – prevalece na doutrina brasileira. Como preconiza o conceituado professor Eduardo Sabbag (2019, p. 380):

“[...] tendendo a desconsiderar a *origem* do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que **(I)** se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos das citadas atividades conexas e que **(II)** não se provoque prejuízo a livre concorrência.”

Não é demasiado fazer recortes de ementas jurisprudenciais que elencam a aplicação da *teoria ampliativa*:

I. Imunidade de IPTU sobre o imóvel pertencente à instituição de assistência social, sendo utilizado para estacionamento de veículos:

EMENTA: IMUNIDADE E EXPLORAÇÃO DE ESTACIONAMENTO. Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, “c”) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do TJ/MG que reconheceu à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento de IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos. (RE 257.700/MG, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 13-16-2000)

II. Imunidade de IR sobre a renda da locação de área interna pertencente à instituição de assistência social, destinada a estacionamento de veículos:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, ART. 150, VI, “C”, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE ISS CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE.

llegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social, mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (RE 144.900/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 22-04-1997)

III. Imunidade de ICMS sobre a venda de mercadorias realizada por entidade beneficente de assistência social:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 (EDv/SP) fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (EDivED-RE 186.175/SP, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. em 23/08/2006).

Frisa-se a Súmula Vinculante n. 52 do STF:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, IV, “c”, da Constituição, **desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.** “sem grifo no original”

Desta forma, verifica-se a aplicação da *teoria ampliativa* quanto ao dispositivo sob destaque, desde que cumpra com os dois requisitos elementares, quais sejam: **(I)** não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas **(II)** aplicação integral, no País, do montante pecuniário nos objetivos institucionais da entidade.

3.2 – IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

As **instituições de assistência social** são aquelas que desenvolvem uma das atividades descritas no art. 203 da CF. Estas auxiliam o Estado (art. 204 da CF)

no atendimento dos direitos sociais (art. 6º da CF), tais quais como a saúde, a maternidade, a segurança, a assistência aos desamparados etc.

Tais instituições atuam como colaboradoras do Estado na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade, composta por milhares de pobres e desassistidos.

Vejam, desde já, que a atividade-fim das instituições de assistência social é a mesma que sustenta o entendimento que concede imunidade tributária de forma ampla (teoria moderna) as instituições religiosas.

Prosseguindo, as entidades sob destaque podem exercer atividades econômicas rentáveis, desde que sem finalidade de lucro. O impedimento à distribuição de lucros é o que configura a finalidade da coisa, caracterizando a finalidade essencial.

Desta forma, não se deve confundir lucro com a obtenção de *superávit*, este último, inclusive, se faz desejável para as entidades.

Conclui-se então que a **entidade de assistência social** é, concomitantemente, imune a impostos (art. 150, VI, “c”, CF) e a contribuições social-previdenciárias (art. 195, §7º, CF).

3.3 – DA IMUNIDADE RELACIONADA COMO UMA IMUNIDADE NÃO AUTOAPLICÁVEL

Conforme exposto, a imunidade tributária se comporta em duas espécies, a vinculada, que é prevista na alínea “b” do inciso VI do art. 150 da Carta Magna, e a relacionada, que nasce do entendimento do STF.

A imunidade vinculada exige aproveitamento direto do patrimônio, já a relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto.

O dispositivo destacado está a serviço da **liberdade da crença, e da garantia do livre exercício de cultos religiosos**, estes são os princípios que o legislador constituinte almejou ao redigi-lo. E devem ser estes que os interpretadores da lei devem almejar também.

De sorte que a imunidade relacionada nasce da extensão da previsão constitucional que confere taxativamente a imunidade aos “templos de qualquer culto”, e não as atividades correlacionadas aos templos de qualquer culto.

Tal entendimento tem como suporte **(I)** as atividades sociais prestadas pelas instituições religiosas, como se, de uma outra forma, esse dinheiro voltasse para a sociedade por meio das atividades promovidas pelas entidades religiosas **(II)** *redirecionamento* do dinheiro para as atividades-fim da entidade religiosa.

Vejamos que, a imunidade relativa se assemelha com as imunidades não auto aplicáveis, de forma que não mudaria em nada sua prática, inclusive, fornecendo uma **maior segurança** não só jurídica/tributária, **mas como também da própria fé.**

Como elucidado no tópico “Análise crítica do atual entendimento do STF” os vícios provocados não afetam tão somente a coisa tributária, mas principalmente a própria finalidade das instituições, que é auxiliar o Estado **na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade, composta por milhares de pobres e desassistidos.**

Devemos nos atentar ao fato de que as instituições são personalidades jurídicas, guiadas por homens, pessoas físicas, muitas vezes com o seus próprios interesses.

E como demonstrado, no cenário atual do Brasil, o Estado não pode cruzar os braços e fingir que a finalidade-fim está sendo alcançada, enquanto mais de uma seita nasce por hora no Brasil, e conseqüentemente, não é nada raro ver no jornal cada vez mais casos de desvios de dinheiro.

Ora, não há do que se falar na supressão da imunidade religiosa, muito pelo contrário, **trata-se de uma fortificação do próprio dispositivo que confere tal imunidade.** A denominada vinculada, de nada iria sofrer alterações, e a relacionada teria que ser cumpridos os requisitos previstos nos incisos do art. 14 do CTN, assegurando assim a própria finalidade-fim.

De sorte que, na prática, tal cumprimento, apenas inverteria o Ônus da coisa face ao inciso III do artigo supracitado, que perfaz: *“III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”*

CONCLUSÃO

Foi demonstrado no decorrer do artigo como que se dá a imunidade tributária e a diferenciação desta dos outros institutos da mesma natureza.

Entendido que a imunidade trabalha no âmbito da competência, o **Poder Constituinte Originário** retirou do Poder Constituinte Derivado a competência para deliberar sobre a imunidade das instituições religiosas.

Sendo que tal disposição foi elaborada na Assembleia Constituinte, no corpo da Carta Magna, com objetivos claros e que devem, obrigatoriamente, serem alcançados, quais sejam: **liberdade da crença, e da garantia do livre exercício de cultos religiosos**. Estes são os princípios que o legislador constituinte almejou ao redigi-lo, e devem ser estes que os interpretadores da lei devem almejar também.

Curiosamente, destaca-se, que o texto constitucional registra a palavra “entidade” **cinquenta e duas vezes** com o significado de “instituição, associação e/ou organização”. Pelo que não foi um descuido etimológico a redação da Carta Magna vigente, do que não se pode ter como premissa que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna.

Prosseguindo, a aplicação da Teoria Moderna gera vícios e cria brechas legais que provocam perturbação para com os objetivos almejados, além de criar outras problemáticas ao trabalhar de forma atrelada a imunidade vinculada (atividade-fim) e a imunidade relacionada (atividade-meio). **Não dando a devida atenção ao imprescindível vocábulo “essencial”**.

Concluindo, a interpretação do art. 150, VI, alínea “b”, da Constituição Federal pelo Supremo Tribunal Federal desvirtua o objetivo da norma, deixando oportunidades maléficas, que um Estado de Direito deve prever e coibir para que a finalidade da coisa não seja manipulada.

Por derradeiro, a solução que se propõe é dar maior atenção ao vocábulo “essencial” presente no parágrafo quarto do art. 150 da CF, atribuindo assim requisitos para aquela denominada “imunidade relacionada” seja passível de benefícios fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

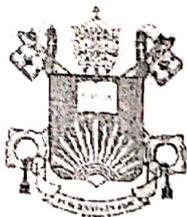
ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

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

GRILLO, MARCO. Desde 2010, uma nova organização religiosa surge por hora. <Disponível em: <https://oglobo.globo.com/brasil/desde-2010-uma-nova-organizacao-religiosa-surge-por-hora-21114799>> Acesso em: 16 abr.2020

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, EDUARDO. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.



**PUC
GOIÁS**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE DESENVOLVIMENTO
INSTITUCIONAL

Av. Universitária, 1059 | Setor Universitário

Caixa Postal 86 | CEP 74605-010

Goiânia | Goiás | Brasil

Fone: (62) 3946 3081 ou 3089 | Fax: (62) 3946 3080

www.pucgoias.edu.br | prodin@pucgoias.edu.br

RESOLUÇÃO n°038/2020 – CEPE

ANEXO I

APÊNDICE ao TCC

Termo de autorização de publicação de produção acadêmica

O(A) estudante Arthur Victor Paima Carneiro
do Curso de Direito, matrícula 2016100010261-7,
telefone: 62 98161-0891 e-mail arthurvictor.p@gmail.com, na
qualidade de titular dos direitos autorais, em consonância com a Lei n° 9.610/98 (Lei dos
Direitos do autor), autoriza a Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás) a
disponibilizar o Trabalho de Conclusão de Curso intitulado
Da Imunidade Tributária das Instituições
Religiosas,
gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, por 5 (cinco) anos, conforme
permissões do documento, em meio eletrônico, na rede mundial de computadores, no formato
especificado (Texto (PDF); Imagem (GIF ou JPEG); Som (WAVE, MPEG, AIFF, SND);
Vídeo (MPEG, MWV, AVI, QT); outros, específicos da área; para fins de leitura e/ou
impressão pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada nos cursos de
graduação da PUC Goiás.

Goiânia, 4 de dezembro de 2020.

Assinatura do(s) autor(es): Arthur Victor P. Carneiro

Nome completo do autor: Arthur Victor Paima Carneiro

Assinatura do professor-orientador: [Assinatura]

Nome completo do professor-orientador: Marcelo Henrique Benedito