



Leia palestra de Roque Carrazza sobre imunidade tributária e religião

21/07/2014

A Constituição, em seu artigo 150, inciso VI, alínea b, prevê que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Partindo desse dispositivo, o tributarista Roque Antonio Carrazza, livre docente e professor titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, debateu, em seminário na Associação dos Advogados de São Paulo que ocorreu em maio, a relação entre aspectos tributários e garantias da liberdade religiosa.

A abertura do evento ficou a cargo do ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal. Também participaram Ives Gandra da Silva Martins e o desembargador Francisco Giordani, do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, entre outros nomes de destaque no cenário jurídico.

Leia a íntegra da palestra de Roque Carrazza:

"Nós estamos aqui para fazer ciência, para fazer uma reflexão crítica em profundidade sobre um tema amplo e altamente polêmico: liberdade religiosa e tributação. É um tema amplíssimo que, por óbvio, não poderei esgotar no curto espaço de 60 minutos, mas eu vou levantar os pontos que me parecem mais oportunos, mais interessantes, sem aquela tola pretensão de monopolizar a verdade e, como disse ontem, aqui mesmo nesse auditório, num outro seminário, atento àquela celebre advertência do padre Antônio Vieira: 'Aquele que levanta muita caça e não vai atrás de nenhuma, não deve se queixar se, ao final da jornada, volta pra casa com as mãos vazia'.

Eu começo por afirmar que a lei maior tributária é, sem dúvida, a Constituição. Não é o Código Tributário Nacional, não é alguma lei complementar que lhe faça as vias, não, é a própria Constituição. Ninguém no Brasil pode ser ávido conhecedor do Direito Tributário se não tiver palmilhado a Constituição. A Constituição não só cria o Estado, seus poderes, o modo de adquirir os exercitados, como elenca e garante os direitos fundamentais das pessoas.

Em matéria tributária, a Constituição brasileira, como já lhes acenei, foi extremamente pródiga, contém dezenas de princípios e centenas de regras que guiam a ação estatal de exigir tributos. Eu, pessoalmente, não conheço nenhuma outra Constituição no mundo que tenha decido a tantos detalhes em matéria tributária quanto a Constituição brasileira. No Brasil, com efeito, as pessoas políticas, enquanto tributam, enquanto criam abstratos tributos, se veem, por assim dizer, diante do seguinte dilema: ou reproduzem praticamente a Constituição, e, ao fazê-la, apenas recriam num grau de concreção maior aquilo que na Constituição já se contém, ou, na ânsia de serem originais, acabam resvalando para o campo da inconstitucionalidade. Enfim, no Brasil, as pessoas políticas, a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal encontram perfeitamente iluminado no texto supremo o caminho tributário que podem, de modo válido, percorrer. O que de fato é muito bom, na medida em que o tributo alcança dois valores que são

muito caros a todas as pessoas, o valor 'liberdade' e o valor 'propriedade'.

Sobre o valor 'liberdade', que eu saiba, ninguém paga tributos com alegria. As pessoas pagam tributos sob protesto, até contristadas — eu falo por mim. As pessoas pagam tributos porque a ordem jurídica a tanto as compele e, sem dúvida, o tributo lanha o direito de propriedade que é constitucionalmente protegido — artigo 5º, inciso XXII, da Carta Magna. Na medida em que o tributo investe contra o direito de propriedade e na medida em que o direito de propriedade é um direito fundamental consagrado no diploma supremo, segue-se necessariamente que o tributo somente será válido se também ele deitar raízes na Constituição. Mas, afinal, o que fez a Constituição de tão fundamental, de tão importante, em matéria tributária? Eu diria que quatro coisas. Basicamente quatro coisas.

A primeira discriminou competências tributárias, deu às pessoas políticas a aptidão de criar, em abstrato, tributos. Competência tributária — não quero maçá-los com obviedades — é aptidão jurídica para destituir tributos, descrevendo a norma jurídica tributária em todos os seus aspectos fundamentais — hipótese de dissidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota. Têm competência tributária as pessoas políticas. Aliás, a Constituição traçou as fronteiras do campo tributário e o dividiu em faixas, dando uma para cada uma das pessoas políticas, de tal sorte que a União tem os seus tributos, cada um dos estados membros outros tributos, idem cada um dos municípios, mais o Distrito Federal. O tema 'competência tributária' é eminentemente constitucional. Não é à toa que há autores que dizem que a Constituição é a Carta das Competências Tributárias. E tem razão, na medida em que a Constituição indica o que as pessoas políticas podem, o que não podem e o que devem fazer, enquanto criam, em abstrato, tributos. Também a Constituição classificou os tributos em espécies e subespécies, fez desse ponto doutrina. Também aqui ela é ímpar, não há nenhuma outra Constituição do mundo que tenha tido a preocupação de dividir o gênero do tributo em espécies, tampouco as espécies tributárias em subespécies. O imposto é uma espécie tributária e a própria Constituição se encarregou de dividir o imposto em várias espécies, várias modalidades. Algumas espécies são de competência privativa da União. Outras, dos estados membros, outras dos municípios, outras ainda do Distrito Federal.

Também a Constituição traçou a regra matriz, o arquétipo, a norma padrão de dissidência das várias espécies e subespécies tributárias, embrionariamente, atomicamente, todos os tributos se encontram estruturados na Carta Constitucional. A essência de cada tributo está ali posta na Constituição.

Como estou falando para bacharéis em Direito, permitam-me dar um toque de cientificidade a essas minhas palavras. A Constituição, expressa ou implicitamente, apontou a hipótese de incidência possível, sujeito ativo possível, sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível de cada imposto, de cada taxa, de cada contribuição. Então, vejam que a classificação constitucional dos tributos não foi apenas nominal, foi também conceitual. A Constituição não se limitou a rotular os tributos, a chamar um de imposto, outro de taxa, outro de contribuição, a chamar um imposto de Imposto sobre a Renda, o outro de IPI, outro de ICMS. A Constituição, sem dúvida, fez isso, mas ela foi além, apontou o regime jurídico que cada espécie e subespécie tributária deverá necessariamente observar, o que nos protege enquanto contribuintes. Graças à Constituição, passamos a ter o direito subjetivo, se quisermos,

o direito constitucional subjetivo de só sermos tributados de acordo com esses parâmetros, de acordo com esses paradigmas constitucionais. Um tributo criado fora de sua regra matriz constitucional é um tributo inconstitucional, que agride o direito de propriedade e tende a assumir feições confiscatórias.

Por fim, a Constituição limitou o exercício das competências tributárias por meio de uma série de princípios constitucionais tributários. Até eu me atrevo a dizer que, para nós, contribuintes, a Constituição é mais importante enquanto limita o exercício das competências tributárias, do que enquanto permite que as pessoas políticas tributem. A História, que é mestra da vida — *Historia magistra vitae* — nos revela que, desde tempos imemoriais, havia Estados que não tinham uma Constituição formal e, no entanto, tributavam. Só que a tributação em outras eras era extremamente odiosa, não é? Foi só depois da Revolução Francesa, da Revolução Norte-Americana, movimentos que visavam instituir o governo das leis e não o governo dos homens, que se passou a entender que todos têm o dever de colaborar com a manutenção da coisa pública. De que modo? Pagando tributos. Mas pagando tributos com critério, com método — podemos dizer — observados princípios constitucionais e, de fato, os princípios da legalidade, da igualdade, da reserva de competências e da razoabilidade. Todos esses princípios guiam a ação estatal de exigir tributos. A tributação somente será válida, em resumo, se observar os princípios constitucionais tributários.

Muito bem, ajuda a delimitar a competência tributária a série de regras que imunizam da tributação determinadas pessoas, bens e situações. E aqui entro no tema central: imunidades tributárias.

Para entendermos o que vem a ser uma imunidade tributária, é importante fazermos uma distinção que não é difícil. A distinção entre os fenômenos da incidência, da não incidência, da própria imunidade e da isenção. Então, sem maiores delongas, quando há incidência? Quando ocorre o fato impositivo, quando se verifica, no mundo em que vivemos, no mundo fenomênico, aquele fato abstratamente descrito numa lei anterior.

Então, há uma lei que estabelece que a pessoa que obtiver rendimentos terá de pagar imposto sobre a renda. Uma dada pessoa obtém, ao longo de um exercício financeiro, rendimentos. O que acontece nesse caso? Do fenômeno da incidência, nasce o tributo. Então, há incidência quando se dá o nascimento do tributo pela subsunção de um fato ocorrido no mundo real a uma hipótese descrita numa lei tributária anterior. Até aí, nenhuma novidade, somos todos colegas, todos conhecemos o fenômeno jurídico da tributação. E quando não se dá a incidência, ou, se preferirmos, quando ocorre a não incidência? Bom, em primeiro lugar, quando não ocorre nenhum fato, não há nenhum tributo, nada não gera nada, nem na natureza, nem no mundo jurídico. Até abrindo um ligeiro parêntese e recordando velhas lições de biologia obtidas no legendário colégio Nossa Senhora do Carmo, que era administrado pelos maristas, eu observo, à guisa de curiosidade, que até meados do século XIX, até 1850, aceitava-se a teoria aristotélica da geração espontânea na natureza. Foram necessários os experimentos de Pasteur para

demonstrar que não havia geração espontânea, que os ratos não nasciam no lixo, que os insetos não nasciam espontaneamente em meio a frutas deterioradas. Mas, até 1850, aceitava-se sem nenhuma comprovação científica, o que hoje nos causa espanto.

Pois bem, assim como na natureza não há geração espontânea, no mundo jurídico também o nada não pode gerar tributos. Então, se não ocorre fato algum, claro que não há nenhuma incidência tributária, mas também não há incidência tributária quando ocorre um fato tributariamente irrelevante. Então, observem os colegas, o fato de estarmos aqui reunidos é um fato tributariamente irrelevante. Não fará nascer, para nenhum de nós, nenhuma obrigação tributária. Encerrada essa sessão científica, dirigirmo-nos de volta aos nossos lares ou aos nossos locais de trabalho será outro fato tributariamente irrelevante e, assim, a maciça maioria dos fatos que ocorre no dia-dia das pessoas, quer das pessoas físicas, quer das pessoas jurídicas, são fatos que não provocam nenhum nascimento de obrigações tributárias, são fatos tributariamente irrelevantes.

Situações de não incidência, no entanto, podem se transformar em situações de dissidentes, quando, afinal, a lei cria em abstrato um tributo que até então não existia. Exemplifico, na tentativa de mais bem esclarecer. Atualmente, não existe no Brasil o imposto sobre grandes fortunas. No entanto, esse imposto está previsto na Carta Constitucional. É um imposto da competência explícita da União — artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal. Atualmente, possuir grande fortuna não leva ao nascimento de nenhuma obrigação tributária — não, pelo menos, a obrigação de recolher o imposto sobre grandes fortunas. Nada impede, no entanto, que amanhã o Congresso Nacional finalmente exercite essa competência tributária e, se isso acontecer, possuir grande fortuna será um fato tributariamente relevante. Digamos que, ainda no presente exercício de 2014, o Congresso Nacional aprove uma lei criando imposto de grande fortunas. A partir de 1º de janeiro de 2015, por força do princípio da anterioridade, esse episódio será tributariamente relevante.

Ocorre, no entanto, que alguns fatos, algumas pessoas, algumas situações jamais poderão ser alvo de tributação. Por quê? Porque a Constituição estende sobre elas o manto da imunidade tributária. O que é imunidade tributária? Então, numa primeira abordagem, é uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada e difere da isenção, que também é uma hipótese de não incidência, só que legalmente qualificada. Na prática, o contribuinte imune está a salvo do tributo, mas os regimes jurídicos da imunidade da isenção são diferentes. Para que desapareça uma isenção, basta que se revogue a lei que concedeu esse benefício fiscal. Já para que desapareça uma imunidade, é preciso que se altere a Constituição. Aliás, a esse respeito há uma divergência doutrinária a assinalar. Há quem entenda que uma emenda constitucional pode desconstituir situações de imunidade tributária. É uma posição respeitável, mas não é aquela pela qual eu me inclino. A meu juízo, as imunidades tributárias são cláusulas pétreas, irremovíveis por meio de emenda constitucional. Só uma nova Assembleia Nacional Constituinte, investida do poder constituinte originário — aquele que tudo pode, observados evidentemente o direito das pessoas e os tratados internacionais dos quais o país é signatário —, é que, a meu ver, teria força bastante para alterar situações de imunidade. Há uma posição intermediária. Há quem diga: a imunidade que se diz ‘de perto’, com direitos fundamentais, essa sim é cláusula pétrea. A imunidade que trata de questões periféricas pode ser desconstituída por emenda constitucional. É a posição atual do Supremo, que sempre com o

devido acatamento, não me parece a melhor. O fato é que quando o constituinte declarou pessoa, situações ou bens imunes, ele o chancelou com o carimbo do valor, do valor extremo, pareceu bem ao povo brasileiro, reunido em Assembleia Constituinte, que essas pessoas, esses bens, esses valores, não fossem alvo de tributação. Muito bem, feito esse intróito, vamos enveredar pelo assunto ‘imunidade tributária’.

A palavra imunidade vem de *immunitas*, que significa guarda, proteção. Outra curiosidade: originariamente, o termo é grego e se referia aos *immunes* — os idosos que não contraíam a peste na época de Péricles, a época de ouro da Grécia clássica. O próprio Péricles sucumbiu à peste, e aí, os gregos, mais especificamente os atenienses, fizeram uma constatação: havia uns senhores, uns idosos, que mesmo em contato com os doentes, não adquiriam a moléstia. Reunidos na Ágora, os cidadãos ainda válidos votaram uma lei, determinando que esses idosos ficassem na cabeceira dos doentes e os tratassem — em geral em vão, já que quase todos morriam —, mas os velhos não contraíam a moléstia e eles eram chamados *immunes*? Na verdade, eles tinham anticorpos e por isso não contraíam a moléstia. Talvez sejamos todos, de algum modo, descendentes desses que sobreviveram.

Pois bem, a palavra *immunes*, acabou, tempos depois, incorporada ao vocabulário jurídico, inclusive ao vocabulário jurídico-tributário. Então, há imunidade quando se verifica uma situação de não incidência tributária por força de determinação constitucional. A imunidade, torno a dizer, ajuda a traçar o perfil das competências tributárias. É outro tema eminentemente constitucional, tanto que desobedecer uma situação de imunidade equivale a desobedecer a Constituição, a incidir, portanto, em inconstitucionalidade. E, aqui, acodem a minha mente palavras clássicas de Aliomar Baleeiro: as regras de imunidade precisam realmente ser obedecidas, as regras de imunidade tornam inconstitucionais as leis que as desconsideram, enveredando pelo mesmo caminho do saudoso tributarista, do saudoso mestre baiano, as normas infralegais e as decisões judiciais que desobedecem as situações de imunidade, essas são duplamente inconstitucionais, não podem ser alvo de desconsideração nem pela lei, nem pelo ato administrativo, e nem mesmo pelas decisões judiciais. Exatamente porque as situações de imunidade encerram valores que, de tão caros, foram postos no próprio preâmbulo da Constituição. É o caso do valor ‘liberdade’, do qual a liberdade religiosa é uma consequência, um corolário. É por isso também que as situações de imunidade devem receber uma interpretação generosa.

Novamente uma pitada de ciência: toda norma jurídica traça uma moldura dentro da qual cabem diversas interpretações. Em matéria de imunidade, que interpretação deverá prevalecer? A interpretação mais ampla, a interpretação mais generosa, *in dubio pro imunitate*, que as situações de dúvidas sejam resolvidas em favor da imunidade, atendendo, portanto, à exortação do próprio povo brasileiro que, reunido em Assembleia Nacional Constituinte, fez aprovar a atual Carta Magna, a Constituição Cidadã.

As situações de imunidade estão todas contempladas na Carta Constitucional. Uma delas nos interessa: é a contemplada no artigo 150, inciso VI, alínea b, do Diploma Supremo, segundo a qual são imunes à tributação por meio de impostos o patrimônio, a renda, e os serviços dos templos de qualquer culto.

Não é difícil notar que, por trás desse dispositivo, está presente a liberdade religiosa, a liberdade de manifestar livremente as suas convicções religiosas e de fazer também proselitismo religioso, de ganhar adeptos para a sua religião, para o seu culto. A Constituição garante essa liberdade religiosa numa série de dispositivos, especialmente no artigo 5º, incisos VI, VII e VIII, que eu vou tomar a liberdade de ler rapidamente para os colegas: “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 culto e a suas liturgias”.

Inciso VII desse mesmo artigo: “É assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva. Inciso VIII: “Ninguém será privado de direitos, 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”. Essa é uma consequência da separação entre a Igreja e o Estado, que se deu no Brasil na proclamação da República. Os colegas não ignoram que, durante o período de Brasil Colônia e durante o Império, que durou de 1822 a 1889, havia no Brasil uma religião oficial, a Católica Apostólica Romana. Aliás, a Constituição de 1824, com todas as letras dispunha que a religião católica é a religião oficial e a única verdadeira. Não vamos entrar em detalhes acerca do assunto, é certo que a mesma Constituição de 1824 garantia a liberdade de outros cultos, desde que professados em caráter particular e em imóveis que não tivessem o aspecto de igreja. Havia, portanto, uma verdadeira reserva de mercado espiritual para a Igreja Católica Apostólica Romana e isso era, digamos, bom e mau para a própria Igreja Católica. Era bom porque as pessoas eram induzidas pela própria Carta Constitucional a aderir à religião católica e a outros cultos, mas era mau porque tirava muito da liberdade da própria Igreja Católica, já que o chefe da igreja católica brasileira era o imperador. Os bispos, os sacerdotes, os clérigos, em geral, deviam obediência ao imperador, eram funcionários eclesiásticos do império. Havia, portanto, no Brasil, aquilo que os canonistas chamam de cesaropapismo, quando o poder temporal interfere no poder espiritual. A expressão foi cunhada à época de Constantino, o grande. Ele proclamou a religião católica como sendo a oficial do Império Romano, mas de alguma forma assumiu a chefia da própria Igreja Católica, interferindo inclusive na nomeação de papas. Isso foi chamado de cesaropapismo.

No Brasil, não houve um cesaropapismo tão intenso, mas veja, a própria unção dos bispos dependia do aval do imperador. Havia um tratado entre o Brasil e Roma — na época, inclusive os Estados papais eram soberanos — pelo qual, sem a aprovação do imperador, nenhum sacerdote podia ser ungido bispo. Isso gerou inclusive a famosíssima questão religiosa: três bispos criticaram uma conduta do imperador e por isso foram encarcerados, sob o aspecto jurídico — lícitamente encarcerados — porque eles estavam submetidos a um código de conduta de funcionários públicos que eram.

Pois bem, com a proclamação da República, por força das ideias positivistas, especialmente de Benjamin Constant, a Igreja foi separada do Estado. O Estado brasileiro se tornou laico e, em

compensação, todos os cultos passaram a poder ser livremente praticados. O Estado não pode dispensar especial tratamento a nenhum culto, em razão do que estabelece o artigo 19, inciso I, da atual Constituição, segundo o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios 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”.

O que não significa que o Estado brasileiro seja um Estado ateu, como revela o próprio preâmbulo da Constituição, que alude à proteção de Deus. O povo brasileiro, reunido em Assembleia Nacional Constituinte, observada uma série de valores e sob a proteção de Deus, promulga a atual Constituição da República Federativa do Brasil.

Muito bem, retomando o tema central, qualquer culto merece a proteção da imunidade tributária, desde que evidentemente não ofenda a moral ou os bons costumes, nem ponha em risco a segurança nacional. Mas isso há de ser provado pelos meios em Direito admitidos. Situações de dúvida devem ser resolvidas em favor da imunidade. Então, só quando comprovadamente se está diante de um falso culto é que a situação de imunidade cai por terra. Até que provem o contrário, todos os cultos são, portanto, imunes aos impostos.

A Constituição faz expressa referência aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Mas será que a imunidade alcança apenas esses impostos? Eu tenho para mim que não. A todos os impostos, nesse particular, a Constituição adotou uma redação econômica — se quisermos, até uma redação jornalística. Exemplificando, para a economia, são impostos sobre o patrimônio: o imposto territorial rural, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto sobre propriedade e veículos automotores, o imposto sobre a transmissão de bens e móveis, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana — todos, para a economia, são impostos sobre patrimônio. Para o Direito, são cinco impostos diferentes: os dois primeiros de competência da União (imposto territorial rural e sobre grandes fortunas), o IPVA, de competência dos estados, e o IPTU e o ITBI, de competência dos municípios.

Então, uma verdade: não apenas o imposto sobre a renda, sobre serviço e sobre patrimônio, estão a salvo da tributação. Até porque a tributação por meio de impostos tem a potencialidade de destruir, como ficou assentado numa decisão célebre nos Estados Unidos. Essa decisão foi prolatada em 1819 e o caso é bastante conhecido. O estado de Maryland resolveu tributar, por meio de imposto sobre a renda, a União Federal. Inconformada, a União bateu às portas da Suprema Corte, que na época tinha por presidente o legendário juiz Marshall, o qual conduziu os seus pares no sentido de que o poder de tributar por meio de impostos envolve o poder de destruir. Como não se deseja que alguns bens, algumas situações, alguns valores sejam destruídos, evidentemente, esses bens, esses valores, essas pessoas, não podem ser alvos de tributação por meio de impostos em geral, de tal sorte que as igrejas e os templos de qualquer culto são imunes à tributação por meio de todos os impostos.

Mas que impostos, afinal, poderiam alcançar os templos de qualquer culto? O imposto sobre a renda, sobre as doações, sobre os rendimentos, sobre os dízimos que acodem aos cofres da igreja. Esse tributo não pode ser exigido em razão da regra imunizante ora em estudo. O imposto sobre serviços — serviço religioso é um serviço *lato sensu* — poderia ser tributado por

meio de ISS, imposto sobre serviço de qualquer natureza, não fosse a regra imunizante interna. O ITBI, imposto sobre a transmissão de bens e imóveis. Uma igreja que adquira para finalidades religiosas um imóvel poderia ser alvo de tributação por meio de ITBI, vulgarmente chamado 'Sisa'. Não pode em decorrência da regra imunizante, ora em estudo. O imposto sobre a importação poderia ser exigido sobre a importação de bens que serão integrados ao culto litúrgico, mas também não cabe por decorrência da regra imunizante ora em estudo. O ICMS importação, quando a própria igreja importa um bem para uso litúrgico, não é alvo de tributação, ou pelo menos não deveria ser, em decorrência da regra imunizante agora em estudo.

É literalmente o artigo 150, inciso VI, alínea b, que estabelece que são imunes à tributação por meio de impostos os templos de qualquer culto. Só que essa expressão "templo de qualquer culto" há de ser entendida juridicamente. Não é só o imóvel onde o culto se professa que é alcançado pela imunidade. A imunidade alcança a confissão religiosa, a igreja — não o bem, o imóvel —, a pessoa jurídica 'igreja'. Então essa é a primeira ideia que eu passo para os colegas. Também está embutida na expressão "templos de qualquer culto" a palavra anexos — anexos do templo. O que são anexos do templo? O próprio nome já mapeia o caminho a ser percorrido. É tudo quanto possibilita o culto. Então, em termos de Igreja Católica: a casa paroquial, o convento, a abadia, o seminário onde são formados os sacerdotes. Em termos de Igreja Protestante, são anexos do templo: a casa do pastor, o centro de formação de pastores. Se a religião for judaica: a casa do rabino, o rabinato, o centro de formação de rabinos. Se a religião for umbandista, será o terreiro de umbanda, a casa do pai de santo. Nesse particular, não podemos ser preconceituosos. Todos os cultos merecem especial proteção do Estado.

Recentemente, houve uma decisão no Rio de Janeiro muito polêmica, e o juiz entendeu, a meu ver equivocadamente, que a umbanda não é uma religião. Não é uma religião majoritária no Brasil, muitos não creem nos postulados dessa religião, mas não deixa de ser um religião, uma religião africana que também merece a proteção do Estado e o respeito, inclusive a sua imunidade tributária. Não nos esqueçamos da diretriz: as questões de imunidade devem receber um tratamento generoso, um tratamento o mais possível favorável. Eu, nesse particular, colido também com a orientação recente do Supremo Tribunal Federal, acerca da loja maçônica. A maçonaria, *lato sensu*, é um culto, uma filosofia de vida, mas não deixa de ser um culto, acredita num ser superior, não professa o ateísmo, tem por objetivo pregar o bem, fazer o bem e até me apresso em dizer que não sou maçom, então não estou advogando em causa própria. Dentro dessa diretriz de generosidade, eu tenho para mim que também a loja maçônica é abrangida pela imunidade, por exemplo, ao IPTU. Essa imunidade também alcança uma propriedade rural onde sejam formados os novos sacerdotes, os novos ministros daquele culto, ainda que nela haja uma produção agrícola, desde que essa produção agrícola não se destine ao comércio, mas apenas ao consumo das pessoas que ali vivem.

Outro ponto interessante, já me perguntaram: e o veículo usado pela igreja, é abrangido pela imunidade? A igreja terá que pagar IPVA por ser proprietária do veículo? Bom, se o veículo

pertencer à igreja e for usado para atividades religiosas, para conduzir o ministro, o líder religioso até a casa de um fiel que se encontra doente, ou mesmo pra trazer o fiel que tem dificuldade de locomoção até o templo para que ali receba assistência religiosa, a imunidade se faz presente. Não é imune, evidentemente, o veículo de propriedade do sacerdote, do pastor, do pregador, do ministro da religião, como também a imunidade não alcança a casa particular do sacerdote, do ministro. Agora, a casa paroquial que pertence à igreja, que dá abrigo ao líder religioso, é ali que ele recebe fieis, é ali que ele prepara suas predigas, suas homílias, aí, sem dúvida, a imunidade está presente. Então, vejam quantas situações podem surgir.

Uma igreja, um culto religioso, tem lucro? Não. Pode ter e convém que tenha superávit. É um jogo de palavras? É uma brincadeira? Não é isso. É que o lucro pressupõe o *animus distribuendi*, a intenção de distribuir aquilo que sobrou entre os dirigentes, entre os fundadores, entre os servidores. Já o superávit pressupõe a intenção de reinvestir. Portanto, o superávit de uma igreja não é um inimigo a ser perseguido, a ser eliminado. É um objetivo a ser alcançado, é sinal de boa administração. Quanto mais ganhos tiver uma igreja, mais ela terá condições de expandir o culto, de ganhar novos adeptos, de atingir o ideário de seus fundadores, não é? Daqueles que, sob a proteção de um deus qualquer, resolveram se reunir num culto. Então, vamos afastar aquela ideia de que não pode, em hipótese alguma, haver superávit. Pode, sem dúvida, haver superávit. O que não pode haver é a distribuição do que foi obtido entre os dirigentes, entre os administradores, entre os fundadores.

E salário? A igreja pode pagar salário? Claro que pode. Se até o Estado paga salário aos seus funcionários — e o Estado não existe para obter lucro, mas para servir —, a igreja igualmente pode assalariar seu porteiro, o seu vigilante, o seu faxineiro, o seu administrador, o seu economista, o seu advogado. O que ela não pode é efetuar uma distribuição disfarçada de lucros, uma remuneração excessiva, uma remuneração incompatível com o mercado. Então, o mercado de trabalho é que vai revelar se a remuneração recebida por um servidor da igreja está de acordo com a praxe. São as leis de mercado, e, também, na dúvida, deve-se optar pela imunidade. O trabalho voluntário é sempre bem vindo, mas nenhuma igreja pode depender apenas da boa vontade dos seus fieis. Há necessidade de profissionais, que, mediante salário, mantenham o culto em funcionamento.

O próprio sacerdote — e, quando eu falo em sacerdote entendam o pastor, o pregador, o pai de santo — pode receber uma remuneração, desde que permita a sua sobrevivência com dignidade. Até há apoio na lei a esse respeito. É o artigo 22, parágrafo 13, da Lei 8.212/1991. A remuneração, desde que razoável, desde que suficiente para que o líder religioso viva com dignidade, não pode ser tributada por meio de imposto sobre a renda, como também não pode ser objeto de contribuição previdenciária patronal. Uma remuneração excessiva, no entanto, que fuja às leis de mercado, essa evidentemente será tributável. A última palavra sempre será dada, claro, pelo Poder Judiciário, por força do magno princípio da universalidade da jurisdição.

Outra questão polêmica: pode a igreja explorar atividades econômicas? Eu entendo que sim, quando diretamente vinculadas ao culto. Em outros tempos, eu cheguei a sustentar, por exemplo, que um estacionamento, no qual os fieis parassem os seus veículos mediante pagamento, estaria fora da imunidade, ainda que os ganhos desse estacionamento revertissem em benefício do culto. Mas todos nós temos o direito de mudar de opinião, e aqui eu invoco uma

frase de Blaise Pascal: “Não me envergonho de mudar de opinião, porque não me envergonho de pensar”. Hoje eu estou convencido de que não importa de onde vêm os meios, mas para onde eles se destinam. Então, se os ganhos de um estacionamento revertem em benefício do culto, depois do estacionamento ter evidentemente pago os tributos, esse ganhos também são abrangidos pela imunidade, e eu estendo o raciocínio. Se houver uma empresa comercial e os ganhos revertem para o culto, esses ganhos também são imunes, desde que a empresa comercial recolha os tributos que todas as empresas do ramo recolhem, até para que não se estabeleça uma situação que afronta o princípio da livre concorrência. Afinal, nenhuma igreja existe para explorar atividades comerciais. Mas se ela aufera uma participação monetária dos lucros de uma empresa e se essa participação monetária é aplicada em benefício do culto, a imunidade tem que se fazer presente. Veja, podemos até discordar da imunidade que a Constituição deu aos templos de qualquer culto, mas essa discordância sob o aspecto jurídico é irrelevante. O povo brasileiro, ao votar a Constituição, entendeu, ao contrário de outros povos, que as igrejas, as confissões religiosas, merecem essa proteção do Estado.

Uma outra questão fundamental: mas quando há um culto?

Primeiro, quando há uma doutrina. Depois, quando há uma aspiração à perpetuidade — os cultos são instituídos para durarem indefinidamente —, e ainda quando há uma organização hierárquica. A Igreja Católica, da qual eu sou mais próximo, tem uma organização hierárquica. Até porque, se pensarmos bem, imunidade interna faz mais sentido em relação às religiões que têm um número menor de adeptos do que as religiões majoritárias. Essas, bem ou mal, se manteriam, ainda que tivessem que arcar com todos os impostos. São justamente as igrejas com poucos fieis, as igrejas em formação, que devem receber essa especial proteção do Estado.

As instituições educacionais e assistenciais sem finalidades lucrativas só são imunes se obedecerem aos requisitos apontados em lei complementar. Faz as vezes dessa lei complementar o artigo 14, do Código Tributário Nacional, que aponta para essas instituições três requisitos: aplicar integralmente no país os seus ganhos; remunerar seus quadros de acordo com as leis de mercado e manter livros que comprovem o preenchimento dos requisitos anteriores. Esses requisitos devem ser observados pelos templos de qualquer culto? Não. Nada impede, portanto, que uma igreja que tenha foros de universalidade auxilie igrejas localizadas em outros países. Então, a Igreja Católica é um exemplo — e eu tomo só como exemplo, mas os exemplos podem ser multiplicados. Esse impedimento — a remessa de dividendos ao exterior — não alcança os templos de qualquer culto. Eles apenas não podem fugir das suas finalidades essenciais, é o que reza o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição. Podem, portanto, efetuar a remessa de dividendos ao exterior, como podem remunerar os seus quadros desde que de maneira compatível com as leis de mercado, e não têm a obrigação de manter uma escrituração.

Eu sei que, logo à tarde, o professor Ives vai, por assim dizer, também tratar desse tema. Ele vai falar do culto e da liberdade religiosa, então, eu entendo que essas ideias, num primeiro momento, são suficientes. O importante é que lutemos para que essas ideias prevaleçam.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2014-jul-21/leia-palestra-roque-carrazza-imunidade-tributaria-religiao/>