

INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS – IAB
COMISSÃO DE DIREITO CONSTITUCIONAL

INDICAÇÕES nºs 018 e 020/2023

Membros indicantes: Sergio Luiz Pinheiro Sant’Anna e Joycemar Lima Tejo

Assunto: Proposta de PEC para ampliação de imunidade tributária de igrejas

EMENTA: Proposta de Emenda à Constituição nº. 05/23. Propõe a ampliação da imunidade tributária de igrejas e templos, mediante acréscimo do § 4º-A ao art. 150 da Constituição Federal, determinando que a vedação à imposição de tributos abrangeria também a aquisição de bens e serviços necessários à formação do patrimônio, à geração de renda e à prestação de serviços.

O referido dispositivo constitucional prevê que a imunidade abrange tão somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das referidas entidades. A finalidade do projeto, portanto, é claramente de AMPLIAR a imunidade deferida pela Carta Magna, beneficiando um segmento social específico, sem uma justificativa plausível e necessariamente pautada pelo interesse público geral.

A imunidade consagrada pela Constituição já se mostra suficiente à finalidade buscada de garantir a liberdade religiosa de qualquer culto e a segurança dos templos, sem a necessidade de promover, também, o enriquecimento das referidas agremiações.

O dever da laicidade do Estado exige respeito a todas as religiões, garantindo a liberdade de escolha do cidadão ao tempo em que preserva o princípio da isonomia, e vincula o benefício da imunidade tributária ao atendimento das finalidades essenciais das instituições agraciadas. Não pode ser instrumento de concessão de privilégios. Inteligência do art. 19 da CF.

Imprescindibilidade de apresentação de Estudo de Impacto Financeiro, a teor do disposto no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Responsabilidade Fiscal). Violação direta ao art. 113 da ADCT.

Palavras-Chave: Constitucional. Imunidade Tributária. Liberdade religiosa. Princípios Constitucionais. Ampliação. Impacto fiscal. Privilégios. Laicidade do Estado. Jurisprudência do STF.

I – FATOS E ARGUMENTOS INICIAIS

Trata-se de proposta de Emenda Constitucional (PEC) apresentada pelo deputado Marcelo Crivella (Republicanos-RJ), com o intuito de ampliar o instituto da imunidade tributária de templos de qualquer culto previsto no art. 150 da Carta Constitucional. Neste sentido, a referida PEC 05/23 sugere o acréscimo do § 4º-A ao art. 150 da Constituição Federal, conforme destacado abaixo.

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

(...)

VI - Instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 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.

A proposta acrescenta o seguinte parágrafo:

§ 4º-A - Para efeito do disposto no § 4º, compreende-se como abrangida pela vedação a aquisição de bens e serviços necessários à formação do patrimônio, à geração de renda e à prestação de serviços.

Segundo a justificativa do projeto, e sob o argumento de que a interpretação já estaria sacramentada por decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), a imunidade tributária outorgada pela Carta Constitucional às organizações religiosas seria de natureza subjetiva, “*assim compreendida aquela vinculada ao contribuinte beneficiário e não a um bem determinado*”, o que, segundo ele, levaria “*à conclusão de que ela **incide sobre TODOS os impostos** que lhes afetam o patrimônio, a renda e serviços*” (*verbis*).

Neste sentido, sustenta o proponente que os tribunais têm sedimentado o entendimento de que *“mesmo os insumos necessários à formação do patrimônio, à prestação dos serviços e para geração de renda pelas entidades beneficiadas”* gozariam da imunidade outorgada pela Carta Magna.

Para sustentar o posicionamento defendido, menciona os julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, nos Recursos Extraordinários nº 805.492, 694.453, 577.024, 595.037, 221.395, 325.822, e a Súmula 724 do mesmo tribunal. Faremos referência a cada um deles mais adiante.

Em contraposição ao sustentado pelo autor da PEC, o autor da indicação 018/2023 – Dr. Sergio Luiz Pinheiro Sant’Anna –, chama a atenção para o fato (relevantíssimo, aliás!) de que a referida PEC não se fez acompanhar do necessário e indispensável estudo de impacto financeiro que resultaria de uma ampliação da imunidade tributária conforme sugerida.

Segundo ele, a proposta poderia implicar *“em consequências em diversos níveis do sistema público e privado, no que tange a impostos, contribuições, rendas e serviços”*. Ademais, a PEC também não traz *“qualquer detalhamento ou finalidade para esta ampliação, o que poderá gerar consequências, inclusive, com ampliação para outras áreas, além do fato da mudança sistemática da Constituição Federal não ser utilizada para benefício de determinados grupos ou segmentos”* (verbis).

Já o autor da Indicação nº 020/2023 – Joycemar Lima Tejo – entra no debate argumentando que a ampliação da imunidade tributária buscada pela PEC 05/2023, tal como formulada, poderia ofender a laicidade do Estado e o princípio da isonomia.

Reconhece ele o caráter protetivo da imunidade concedida pela Constituição em seu art. 150, VI, aduzindo que as imunidades tributárias se inserem no contexto de garantir um pluralismo efetivo, constituindo-se como *“um mecanismo que garanta, na prática, o exercício dos direitos fundamentais como a liberdade de culto e a livre associação política e ideológica”*. Neste aspecto, registra que, de fato, as imunidades tributárias inserem-se neste contexto, ou sejam *“como uma proteção que o constituinte originário outorgou a tais entidades para que possam desempenhar seu importantíssimo papel social, sem perseguição estatal e sem escolhos – quiçá insuperáveis, sobretudo no caso dos pequenos entes – de ordem financeira”* (verbis).

Por outro lado, faz questão de assinalar também, que *“não se pode permitir que a imunidade em tela exorbite seu desiderato constitucional”*, já que *“as aludidas entidades – religiosas, partidos e suas fundações, sindicatos, instituições de educação e de assistência – não têm fins lucrativos”*. E chama atenção para o fato de que *“não aparece aqui o instituto da “empresa”, o da atividade econômica organizada”*. E conclui: *“o que a imunidade tributária em tela garante é a sua subsistência, a sua possibilidade de existir e desempenhar seus misteres. Isso é o que explicitamente diz o texto constitucional, ao falar em “finalidades essenciais”. São tais finalidades, repito, que o constituinte quis garantir” (verbis)*.

De acordo com informações do site da Câmara dos Deputados a referida PEC foi apresentada à Mesa Diretora em 15/03/2023, e se encontra na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC) desde 17 de março de 2023 aguardando a designação de relator¹.

Expostos os fatos e argumentos iniciais sobre os quais versam a proposta de emenda constitucional ora analisada, passamos a análise das questões envolvidas.

II – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – Conceito, fundamentos e finalidades

A Constituição Federal de 1988, em seu **Título VI** trata da Tributação e do Orçamento, cujo Capítulo I, versa sobre o **SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL**. Daí para frente, dividido em seções, cuida dos Princípios Gerais (Seção I), **Das Limitações do poder de tributar** (Seção II), dos impostos da União (Seção III), dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (Seção IV), dos impostos dos municípios (Seção V), e da repartição das receitas tributárias (Seção VI). O Capítulo II trata das Finanças Públicas, estabelecendo as normais gerais e regras específicas sobre o orçamento. O regramento compreende os seus artigos 145 ao 169, sem prejuízo de alguns outros dispositivos esparsos que integram o mesmo sistema constitucional tributário.

Em termos de imunidade tributária, que significa em apertada síntese, uma **limitação ao poder de tributar do Estado**, é de se destacar que Constituição Federal atribui a cada ente federativo – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – um poder específico para instituir tributos. Este poder se chama **competência tributária**, e cada ente federativo possui a sua estritamente delimitada pela Constituição.

¹ <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2351506>

Conforme muito bem exposto por Humberto Ávila, em sua obra Sistema Constitucional Tributário², a competência tributária “é o resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). **A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição**” (verbis).

A imunidade tributária se insere nessa esfera de subtração de poder do Estado, e que só pode ser determinada pela própria Constituição.

E, mais importante, essa subtração de poder não é estabelecida de forma aleatória nem indiscriminada. Ela tem um fundamento e um propósito que a justifica em face do bem geral, e se harmoniza com o próprio sistema jurídico constitucional implantado. Destarte, “as atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrentes – valendo-nos novamente das palavras do mestre **Humberto Ávila**³ - dos fins a serem promovidos pelo Estado”. E acrescenta: “Isso equivale a dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado” (verbis)⁴. **Sacha Calmon Navarro Coelho**, em sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, concorda com o professor Humberto Ávila ao registrar que “teleologicamente a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros” (verbis)⁵. No mais, a significativa maioria da doutrina segue na mesma linha de entendimento.

² Ed. Saraiva, 4ª, edição, 2010, p. 217.

³ Ob. Cit., p. 218

⁴ Segundo Humberto Ávila, na mesma obra: *Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, a renda ou serviços dos outros (art. 150, VI, “a”). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”). O dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”). O dever do Estado de estimular a difusão de idéias implica a proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”).*

⁵ Ed. Forense, 2009, 10ª. Edição, p. 141.

Definido que a imunidade tributária é uma limitação estabelecida pela Constituição Federal do poder de tributar do Estado, é igualmente importante – para além do mero conceito específico – se estabelecer as razões pelas quais a Carta Magna a impôs, sendo certo que não foi por mero capricho ou dissociadas dos princípios que suportam o arcabouço constitucional brasileiro, mormente o que define o país como um Estado Democrático de Direito e, via de consequência, um modelo de Estado que privilegia os direitos e garantias individuais que, aliás, são cláusulas pétreas e, portanto, inatacáveis por qualquer meio.

Passemos, portanto à análise do atual texto da Carta Magna (art. 150) e da pretensão que se apresenta através da PEC 05/23, para fins de se determinar sua compatibilidade, ou não, com o sistema tributário constitucional estabelecido.

III – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS

Alcance atual e as possibilidades trazidas pela PEC 05/2023

O atual art. 150 da Constituição estabelece que é vedado aos entes federados instituir impostos sobre templos de qualquer culto (inc. VI, “b”), bem como o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (inc. VI, “c”). O Parágrafo quarto (§ 4º) do mesmo dispositivo esclarece que esta vedação só se aplica ao patrimônio, a renda e os serviços **relacionados com as finalidades essenciais** das entidades mencionadas.

A PEC-05/23 acrescenta o § 4º-A, determinando que estaria abrangida pela vedação do § 4º qualquer aquisição de bens e serviços **necessários à formação** do patrimônio, à geração de renda e à prestação de serviços, ignorando a indispensável relação com as “finalidades essenciais”.

A mudança é sutil, e poderia até mesmo passar despercebida a uma análise menos detalhada da questão. Mas, na verdade, o acréscimo promove uma alteração substancial no texto constitucional que chega até mesmo a levá-lo para o campo da inconstitucionalidade.

Neste ponto, vale destacar a lição de Elaine Cristina Sotelo Fachini e Maria de Fátima Ribeiro, para quem “a norma imunizante impede que a instituição e a cobrança de imposto **diminuem** o patrimônio ou os recursos voltados à implementação dos objetivos das entidades religiosas”⁶ (g.n.). Numa breve análise do acréscimo que se pretende fazer através da inclusão do § 4º-A salta aos olhos que o texto quer incluir na imunidade qualquer “aquisição de bens de serviços necessários à **formação** do patrimônio, à geração de renda e à prestação de serviços” (verbis). As palavras destacadas são significativas e torna evidente que o objetivo da PEC 05/2023 não é apenas promover “a textualização daquilo que o STF já expressou como interpretação adequada”, mas, de fato **ampliar** o benefício, já que ultrapassa o limite constitucional de conferir proteção ao patrimônio das referidas instituições, e passa a verdadeiramente **PROMOVER** o incremento desse patrimônio.

Em outras palavras, e para deixar bem claro o ponto, a norma outorgada pelo Constituinte originário “objetiva evitar a submissão econômica da entidade religiosa ao Estado”⁷ e, por nenhum viés que se analise, ela tem o condão de conduzir à interpretação de que o Poder Público está autorizado a promover ou facilitar a **formação** de patrimônio para essas entidades – circunstância que, aliás, é expressamente vedada pelo art. 19 da própria Carta. Isto porque - ainda nas palavras das autoras supracitadas, com as quais estão de acordo significativa maioria da doutrina especializada e o próprio STF, conforme mostraremos mais à frente - o que justifica a concessão da imunidade tributária é justamente que o benefício esteja **ligado às finalidades essenciais** da entidade imune, ou seja, **com os propósitos da natureza para a qual foi instituída**⁸. E sobre isto trataremos na sequência.

Com efeito, o acréscimo sugerido no citado § 4º-A **exclui claramente a condição imposta pela Constituição, qual seja, a necessária relação com as FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE** (razão de ser, aliás, da excepcionalidade abraçada pela Carta Magna) e amplia – sem qualquer razão de ser – o alcance da imunidade, ao pretender que sejam abrangidas pela imunidade absoluta toda e qualquer aquisição de bens e serviços das entidades mencionadas, indiscriminadamente, estejam estas relacionadas às atividades essenciais das referidas entidades ou não.

⁶ No artigo **A Imunidade Tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF**. Publicado na Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas, Pouso Alegre, v.36, n.1:63-83, jan./jun 2020.

⁷ Idem, p. 76.

⁸ Idem, p. 77.

Ora, a imunidade tributária não pode ser arbitrária. Ela tem que estar embasada em justificativas sólidas, objetivas e perfeitamente coadunadas como ideal maior de Estado Democrático de Direito, alicerçada nos valores constitucionais pré-estabelecidos pela Carta Magna. Por esta razão, a sua ampliação, como pretende a PEC 05/23, para o mero benefício de um segmento social não encontra amparo nas regras constitucionais para além dos limites já claramente delineados, que são plenamente satisfatórios e aptos a alcançar a finalidade proposta, qual seja, garantir em sua plenitude a liberdade religiosa.

De fato, em se tratando de imunidades tributárias, a política fiscal brasileira, mormente em relação a igrejas e cultos, já é bastante generosa e altruísta, cumprindo a contento a sua propagada finalidade de promover e garantir a liberdade de crença e culto. Ir além do já estabelecido na Constituição com certeza ultrapassaria o limite razoável da preservação de área de interesse da sociedade em garantir as liberdades, flertando perigosamente com os limites de um Estado laico, diante da concessão de verdadeiro privilégio indevido a determinado segmento em detrimento de outros igualmente importantes para o conjunto da sociedade, bem como para a manutenção de valores igualmente importantes. Há um limite claro estabelecido na Constituição entre a garantia da liberdade religiosa, protegida pela vedação/limitação ao poder de tributar do Estado, e a impossibilidade de criação de privilégios específicos, cuja barreira está nos próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito. Afinal, a Constituição Federal confere proteção à liberdade de crença e culto religiosos na mesma medida em que protege e garante o direito dos ateus e agnósticos, embora não conceda a estes últimos qualquer imunidade tributária na constituição de entidades que propaguem suas idéias.

Destarte, e vale repetir, a imunidade tributária se presta a proteger instituições que importam aos valores por ela consagrados e ao próprio Estado Democrático de Direito, embora claramente não alcance todas. De qualquer modo, resta claro que **não pode ser instrumento de concessão de privilégios** a quem quer que seja, e sua função se limita, pelo contrário, em ser uma barreira intransponível a qualquer tentativa de interferência estatal nas entidades religiosas, seja beneficiando ou privilegiando-as de qualquer maneira, seja criando obstáculos.

Por isso, e para justamente preservar as liberdades de crença, de culto e de organização religiosa, há limites claros estabelecidos pela Constituição ao poder de tributar do Estado, que não pode criar obstáculos na mesma exata medida em que não pode criar privilégios ou favorecimentos específicos, sob pena de comprometer o próprio valor democrático. E nisto consiste a sua necessária e indispensável NEUTRALIDADE!

Este **DEVER DE NEUTRALIDADE**, aliás, vem consagrado expressamente na própria Constituição Federal, cujo art. 19 é inquestionável ao determinar ser 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 (inc. I).*

Inexistência de Estudo de Impacto Financeiro

Não bastasse todo o exposto, o projeto também não atende a uma condicionante essencial para que se estabeleça uma imunidade tributária: Não se faz acompanhar de um **Estudo de Impacto Financeiro**.

De fato, a exclusão no novo texto (PEC 05/23) do necessário e indispensável vínculo com as finalidades essenciais da entidade, ampliando a imunidade para qualquer aquisição de bens e serviços necessários à formação do patrimônio, à geração de renda e à prestação de serviços delas, sem sombra de dúvida causa um impacto financeiro extra no orçamento público que não atende somente às citadas instituições, mas a todo o povo brasileiro.

Não basta, por óbvio, as meras alegações contidas na justificção da referida PEC 05/93 acerca da *“essencialidade da prestação de assistência religiosa”*, bem assim o argumento de que *“professar uma religião é considerado como de extrema importância para 92% da população brasileira”*, ambos os argumentos já devidamente considerados nos termos atuais em que se encontra redigido o art. 150 da Carta Constitucional e, portanto, não se prestando ao intento de promover a sua ampliação.

A questão que importa é que a proposta, ampliando o espectro da imunidade, afeta diretamente e prejudica o interesse público na medida em que suprime do Estado recursos importantes, até mesmo essenciais à investimentos indispensáveis e necessários em diversas e conhecidas áreas deficitárias da nossa sociedade. São recursos que realmente fazem falta e os excessos neste sentido ultrapassam os limites razoáveis da garantia da liberdade religiosa para consubstanciar um mero privilégio que, no menos, viola o princípio da isonomia e no mais, pode até mesmo caracterizar um enriquecimento indevido.

IV – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS DECISÕES DO STF

As decisões mencionadas na Justificação da PEC

Outra alegação da referida PEC 05/23 para justificar a ampliação da imunidade tributária das entidades religiosas é de que *“o que se propõe é a textualização daquilo que o STF já expressou como interpretação adequada”* (verbis). E aqui, o texto menciona as decisões proferidas nos Recursos Extraordinários nºs. 805.492, 694.453, 577.024, 595.037, 221.395, 325.822 (Pleno), bem como na Súmula 724 do mesmo tribunal.

Com todas as vênias, não é o que ocorre de fato.

Começemos pela **Súmula 724/STF**, aprovada em 26/11/2003, cujo texto diz que *“ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”*.

Note-se que o próprio texto da Súmula fez questão de destacar a condicionante trazida pela Constituição de que a renda obtida pela atividade deve ser aplicada nas atividades essenciais. E tal conclusão se estabelece para além de qualquer dúvida se formos analisar o **acórdão do RE-325.822-2/SP (Tribunal Pleno)**, e que vem inclusive destacado na Justificação da PEC 05/23 como uma daquelas decisões judiciais que legitimariam a alteração constitucional proposta.

E diga-se, desde logo, que a decisão proferida neste RE-325.822-2/SP tem importância fundamental na análise da questão versada, porquanto é justamente a decisão que **deu origem à Súmula 724** supracitada. Impossível, pois, para a correta compreensão do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, deixar de verificar os exatos termos do que foi decidido.

Assim, ao contrário do que alegado pelo proponente da PEC, veja-se que o próprio texto da Súmula, como também a Ementa do citado Recurso Extraordinário, deixam evidente o fio condutor do julgado. Ambos citam expressamente a necessidade de se coadunarem a atividade exercida com as finalidades essenciais da entidade, em perfeita sintonia com o que vem disposto no § 4º, do inc. VI do art. 150 da Constituição.

Com efeito, a própria ementa do RE-325.822-2/SP é inquestionável ao registrar, em seu item 5, que ***“o § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c’ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal”*** (*verbis - sublinhamos*).

Não é por acaso que tal registro foi colocado na Ementa do acórdão. Se formos analisar os votos de todos os ministros, eles são uníssonos neste ponto, qual seja, de que a imunidade atribuída a tais entidades se refere à trilogia patrimônio-renda-serviços relacionados à finalidade religiosa, ou seja, às atividades essenciais. Em momento algum eles se distanciam desta diretriz constitucional, como equivocadamente pretende demonstrar a justificação da PEC.

Ademais, segundo os mesmos votos, fica estabelecido muito claramente que qualquer análise do alcance da imunidade trazida pelo preceptivo constitucional do art. 150, VI, tem, obrigatoriamente, que ser analisada – sempre! – à luz do § 4º deste mesmo dispositivo, que é taxativo, compreendendo **“somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”** (*verbis*). Este o voto do min. Maurício Corrêa.

Não por outra razão, o min. Nelson Jobim registra, com propriedade, que todos esses casos “*devem ser examinados concretamente, caso a caso – no sentido de afirmar que todas as rendas sejam destinadas a atividades religiosas*” (verbis).

Ainda o min. Carlos Velloso, na mesma direção, registra que “*a norma, pois, inscrita no § 4º do citado art. 150 deve ser entendida nos seus exatos limites*” (verbis). Isto significa que não seria possível desmembrar a exigência de relação direta com as finalidades essenciais das entidades, na análise do alcance do dispositivo constitucional.

Também o recentemente falecido e já saudoso min. Sepúlveda Pertence deixou ali assentado que “*todo o favor dado, portanto, às instituições religiosas, há de estar fundamentalmente ligado e, conseqüentemente adstrito, ao valor constitucional que se visa a proteger, a liberdade de culto*”. E esclarece para além de qualquer dúvida, que “*para interpretar este § 4º do art. 150, realmente de difícil intelecção, interpreto-o, na tensão dialética que, para mim, é grave, a que se referiu o Ministro Celso de Mello, de forma a conciliá-lo com uma regra básica do estatuto republicano, que é o seu caráter laico, que é a sua neutralidade confessional. Por isso, chego, com o eminente relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisivas confessionais*” (verbis).

Igualmente destacando o § 4º como vetor interpretativo do art. 150, também o voto do min. Marco Aurélio registra que as “*vedações compreendem o patrimônio, a renda e os serviços **relacionados de forma direta com as finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas*” (verbis, destacamos).

É inquestionável, portanto, o consenso do Tribunal acerca deste tema. Mas vamos adiante.

No julgamento do **RE-805.492/RJ**, da relatoria do min. Luiz Fux, a decisão⁹ também não destoava do entendimento da Corte. Neste caso, a Primeira Turma do STF decidiu de forma unânime que o fato de um determinado imóvel estar sendo utilizado como residência de membro da entidade não afasta a imunidade prevista no art. 150, VI, b, § 4º, da Constituição Federal. E o voto, exatamente como aquela decisão que deu origem à Súmula 724, deixa claro que a imunidade concedida aos templos alcança “o patrimônio, a renda e os serviços **relacionados com as finalidades essenciais das instituições religiosas**” (verbis – destacamos).

Quanto ao julgamento do **RE-694.453**, cujo relator foi o min. Ricardo Lewandowski, novamente o STF manteve a mesma linha, com referência expressa, aliás, ao que já havia sido decidido no RE 325.822/SP, relatado pelo min. Gilmar Mendes. E a ementa não deixa qualquer dúvida sobre o entendimento já exposto de que a imunidade se aplica “na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é **vertida em prol das atividades essenciais da entidade**” (verbis)¹⁰.

No caso do **RE-577.024**, a pretensão recursal sequer foi analisada, por razões processuais, qual seja, a incidência da Súmula 279 do STF¹¹. Mas, a discussão ali era também sobre a vinculação do imóvel às finalidades essenciais da entidade o que, segundo o tribunal, demandaria o exame de matéria de fato, incabível na hipótese. De qualquer modo, certamente não se presta a justificar a proposta de Emenda Constitucional.

No **RE-595.037** o min. Ricardo Lewandowski deferiu a pretensão recursal de uma igreja de Goiânia, cuja alegação consistia exatamente do fato que determinado imóvel, de sua propriedade, faria jus à imunidade tributária porquanto relacionado com suas atividades essenciais. E o fez nos exatos termos da jurisprudência já consolidada na Corte e supra destacada, sem novidade alguma (DJE de 04/12/2009).

⁹ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 805.492-RJ. Primeira Turma, 31/05/2016.

¹⁰ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 694.453/DF. Segunda Turma, decisão unânime. 25/06/2013.

¹¹ Súmula 279 - Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

Por fim, o **RE-221.395-8/SP**, relatado pelo min. Marco Aurélio, da mesma maneira, somente ratifica o posicionamento da Corte no sentido de que imóveis que estão sendo utilizados por membros da entidade, como escritório ou residência, não afasta a imunidade do art. 150, inc. VI, letra “c”, § 4º da Constituição. Neste caso, o relator, inclusive, deixou bem claro no voto que a destinação dada aos imóveis viabiliza a própria atividade da entidade recorrente. E vale transcrever o trecho em que deixa claríssima a exigência de vinculação com as atividades essenciais, *verbis*: “**Uma coisa é verificar-se, tal como retratada no acórdão proferido, a utilização dos imóveis como a encerrar o local de trabalho daqueles que estão engajados na missão e a residência destes. Outra coisa totalmente diversa diria respeito à utilização dos imóveis para finalidades estranhas aos estatutos da Impetrante, passando esta a ombrear com pessoas naturais e jurídicas de direito privado integradas ao mercado, competindo, assim, em verdadeira atividade econômica**” (destacamos).

Ou seja, tal como nos demais julgados, também aqui o debate gira em torno de perquirir o sentido de patrimônio, renda e serviços **relacionados com as finalidades essenciais das entidades** referidas, conforme expressamente asseverado pelo relator que, afinal, concluindo pelo atendimento do requisito constitucional, foi acompanhado por todos os demais integrantes da Segunda Turma do STF, em decisão datada de 08/02/2000.

As decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

A par das decisões supramencionadas, que foram realçadas pelo autor da PEC para justificar a alteração proposta na Carta Magna, temos decisões ainda mais recentes da suprema corte brasileira que, da mesma forma, dão relevo justamente à questão da necessária vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as **finalidades essenciais** das referidas entidades para fins de fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, “b” e “c”, da CF.

Neste aspecto, cite-se em primeiro plano a decisão proferida no **RE-630.790/SP**, relatado pelo min. Roberto Barroso que, aliás, serviu de paradigma para a fixação da tese de **repercussão geral** consubstanciada no **Tema 336**¹², em 21/03/2022. O item 4 da própria ementa já elucida o debate ao registrar que *“a imunidade das entidades listadas no art. 150, VI, c, da CF/1988, abrange não só os impostos diretamente incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, mas também aqueles incidentes sobre a importação de bens a serem utilizados para a consecução dos seus objetivos estatutários. Além disso, protege a renda e o patrimônio não necessariamente afetos às ações assistenciais, desde que os valores oriundos da sua exploração sejam revertidos para as suas atividades essenciais. Precedentes da Corte”* (destacamos).

Este julgado, aliás, chega a abordar a questão, também trazida pelo autor da PEC 05/23, sobre a natureza subjetiva da imunidade veiculada no art. 150, VI da Constituição. E, neste aspecto, o relator faz questão de registrar que não obstante o STF venha conferindo uma interpretação mais ampla ao referido dispositivo, isto se dá no sentido de abarcar todos aqueles impostos que, de alguma forma, *“possam desfalcar o patrimônio, prejudicar as atividades ou reduzir as rendas da entidade imune, ainda que estejam apenas indiretamente relacionados com as suas finalidades essenciais”* (verbis). E o faz, vale ressaltar, para deixar muito claro que não é o fato de se tratar de imunidade subjetiva (como destaca a justificção da PEC) o norte deste entendimento, mas obviamente as **finalidades essenciais** das entidades citadas.

E os termos do acórdão são inequívocos, verbis: ***“A condição é que os recursos obtidos sejam vertidos ao implemento de tais fins. Havendo correspondência entre o recurso obtido e a aplicação nas finalidades essenciais, restará configurado o liame exigido pelo texto constitucional. Desta forma, o alcance da imunidade é determinado pela destinação dos recursos auferidos pela entidade, e não pela origem ou natureza da renda”***.

¹² Repercussão Geral STF - **Tema 336** - As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens **a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários** (g.n).

No Segundo Agravo Regimental no **Recurso Extraordinário** com Agravo n. **1.303.901**, julgado à unanimidade pela Segunda Turma do STF em sessão virtual nos dias 23 a 30/04/2021, a mesma tese fica claramente delineada posto que o relator – Min. Ricardo Lewandowski – nega provimento ao apelo, afastando a imunidade tributária pela única razão de que **“a entidade religiosa não logrou comprovar que o imóvel é utilizado nas suas finalidades essenciais”** (*verbis*).

Como se vê, muito embora o Supremo Tribunal Federal venha conferindo, em alguma medida, uma maior amplitude às interpretações acerca do alcance da imunidade tributária de templos de qualquer culto, com toda certeza não chegou ao extremo de afastar a necessária correlação da atividade desempenhada com as suas finalidades sociais.

Ou seja, as decisões do STF são interpretações objetivas do que já vem definido na Constituição, sem representar, por qualquer ângulo que se analise, a ampliação extensiva alegada pelo proponente da PEC. Pelo contrário, se apresentam tão somente com o propósito de evitar qualquer ofensa ao dever de laicidade do Estado (art. 19, I da CF) aduzindo que o mesmo deve respeitar todas as religiões, garantindo a liberdade de escolha de seus cidadãos, como também preservando o princípio da isonomia, blindando a concessão da imunidade deferida com a exigência de esteja vinculada às finalidades essenciais das referidas instituições, claramente restringindo a possibilidade de que façam uso do benefício tributário para, exercendo atividades econômicas, competir no mercado.

De tudo quanto foi exposto, o que se verifica é que a proposta de alteração legislativa veiculada pela PEC 05/23 não se trata de mera regulamentação da imunidade tributária já prevista na Constituição Federal, e nem de longe pode ser caracterizada como simples readequação à mais recente jurisprudência do STF acerca da matéria.

Ao contrário, a redação de um novo dispositivo, qual seja, a inclusão do § 4º-A, tal como pretendido, amplia consideravelmente o alcance da imunidade tributária, excluindo, de imediato, o requisito precípua da destinação em **finalidade essencial** das entidades mencionadas o que descaracteriza o texto original.

De fato, com a inclusão do novo parágrafo, o mais importante passaria a ser a própria entidade em si e não o trabalho e/ou atividade que ela desempenhados em prol da sociedade, o que desnatura completamente a intenção do constituinte originário e a própria razão de ser da norma. Aqui a situação é muito mais grave porque viola os princípios sobre os quais foi erigido o sistema constitucional tributário, em especial o de imunidades, cujo desiderato maior é proteger direitos fundamentais (liberdade de consciência e crença), e dentro dos limites definidos.

Este ideal fica muito claro no julgamento do **RE-330.817/RJ**, onde o relator min. Dias Toffoli fez constar na ementa que ***“a teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição aponta para a proteção de valores, princípios e idéias de elevada importância”***¹³ (verbis).

Também o min. Luiz Fux, ao relatar o **RE-636.941/RS**¹⁴, deu ênfase à esta questão da finalidade essencial das entidades alcançadas pela imunidade, ao registrar que ***“a ratio da supressão da competência tributária funda-se na ausência de capacidade contributiva ou na aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa, vale dizer: a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado”*** (verbis).

Ainda neste aspecto, veja-se que a **Súmula Vinculante do STF nº 52** (resultado da conversão do Enunciado de Súmula 724), aprovada em sessão plenária de 18/06/2015, é específica em se referir às finalidades essenciais das instituições para fins da imunidade tributária, *verbis*:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas (destacamos).

¹³ Decisão do Plenário, unânime, em 08/03/2017.

¹⁴ Julgado pelo Plenário em 13/02/2014.

Destarte, a Constituição Brasileira estabelece barreiras ao exercício da competência tributária, vedando ao Poder Público instituir impostos contra determinadas instituições que, pela importância social que detém, são blindadas da interferência estatal pela via da cobrança de impostos. Tal como refletido, seja na doutrina, seja nas decisões do STF, *“as atividades essenciais são a garantia da imunidade tributária e que o Constituinte originário a estabeleceu como objetivos inerentes à própria natureza da entidade”*¹⁵.

Ou seja, **é exatamente a finalidade essencial de cada das entidades mencionadas o norte condutor da norma constitucional**. É também, exatamente, o que a PEC 05/23 pretende suprimir para fins de ampliar o benefício tributário. E esta exclusão impõe mudança significativa no próprio sistema, em especial na razão de ser da limitação tributária deferida pela Constituição. Parece-nos bastar para concluir pela sua inconstitucionalidade.

Mas não é só. Em termos de violação constitucional direta, temos a **ausência de apresentação de estimativa de impacto fiscal – prevista do art. 113 da ADCT**¹⁶ - que, sem sombra de dúvidas, conduz ao vício de inconstitucionalidade, porquanto inegável que a ampliação da imunidade tributária para além das finalidades essenciais das entidades beneficiadas, tem inevitável repercussão na arrecadação fiscal do Estado.

Neste aspecto, é de se trazer à colação a decisão proferida em 05/11/2019 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal na **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5816** de que a ampliação do benefício tributário ***“exige a apresentação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro no curso do processo legislativo”*** (*verbis*). É inequívoco o entendimento do relator – min. Alexandre de Moraes – quando registra em seu voto que *“a obrigatoriedade de instrução da proposta legislativa de concessão de benefício fiscal com a adequada estimativa do impacto financeiro e orçamentário, já constante do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, foi incorporada ao texto constitucional pela EC 95/2016 ao incluir o art. 113 ao ADCT, estabelecendo exigência semelhante”* (*verbis*).

¹⁵ Elaine Cristina Sotelo Fachini e Maria de Fátima Ribeiro. No artigo **A Imunidade Tributária e as finalidades essenciais dos templos religiosos na jurisprudência do STF**. Publicado na Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas, Pouso Alegre, v.36, n.1:63-83, jan./jun 2020.

¹⁶ ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016) .

Não há qualquer dúvida de que a ampliação do benefício fiscal, tal como se pretende pela PEC 05/23 repercutirá inevitavelmente sobre a arrecadação do Estado, de forma que a não apresentação de um estudo de impacto orçamento/financeiro, tal como exigido pelo dispositivo constitucional citado acima, inviabiliza qualquer aprovação da matéria pelo Legislativo.

V - CONCLUSÕES

De tudo quanto demonstrado, pois, falta ao projeto um detalhamento irretorquível das razões justificadoras ou finalidade da ampliação proposta. A PEC, na verdade, não apresenta qualquer justificativa que esclareça ou minimamente justifique a necessidade dessa ampliação.

Concluindo, por considerar que as razões superficiais trazidas na Justificação, de que a proposta tão somente estaria formalizando uma interpretação judicial consagrada pelo Supremo Tribunal Federal – o que já demonstrado acima, não corresponde aos fatos -, bem como diante da ausência do Estudo de impacto financeiro exigido, entendo que a Proposta de Emenda Constitucional nº 05/2023 não atende às exigências necessárias a sua viabilização, por ser manifestamente inconstitucional, em especial porque amplia desmedidamente o alcance do benefício tributário concedido pela Carta Maior, ofendendo princípios caros como a laicidade do Estado e a isonomia, criando um privilégio injustificado, o que, de resto, alcança de forma nociva os próprios alicerces do estatuto constitucional.

É o entendimento que submeto à apreciação dos doutos membros da Comissão de Estudos Constitucionais do Instituto dos Advogados Brasileiros – IAB.

Florianópolis (SC), 03 de junho de 2023

Gisela Gondin Ramos - Advogada – OAB/SC 3900¹⁷

Membro da Comissão de Estudos Constitucionais do IAB

¹⁷ Breve currículo: Na ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, exerceu vários cargos, tendo sido conselheira e diretora da Seccional de Santa Catarina no período de 1998 a 2003; e CONSELHEIRA FEDERAL no período 2004/2010, reeleita em 2013, quando foi escolhida pelo Conselho Federal da OAB para representara a advocacia junto ao **Conselho Nacional de justiça (CNJ)**, onde permaneceu no período 2013 a 2015. Foi Vice-Presidente do Instituto dos Advogados de Santa Catarina (IASC), no período 2005 a 2010. É Membro efetivo do INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB), desde MAR/2001, onde integra a Comissão de Direito Constitucional. Autora das obras **ESTATUTO DA ADVOCACIA – COMENTÁRIOS E JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA** (ed. Forum). **Advocacia: inexistência de relação de consumo** (ed. Fórum). **PRINCÍPIOS JURÍDICOS** (ed. Forum). Colaboradora na obra **A importância do advogado para o direito, a justiça e a sociedade**, organizada pelo Dr. Mário Antônio Lobato de Paiva (ed. Forense). Colaboradora na obra **Reflexões sobre a Constituição. Uma homenagem da Advocacia Brasileira**. Conselho Federal da OAB. Ed. Alumnus, 2014. Co-autora da obra **PRERROGATIVAS DA ADVOCACIA**, juntamente com o Membro Honorário Vitalício e ex-presidente do Conselho Federal da OAB, Claudio Lamachia. Brasília. OAB. Conselho Federal, 2018.