



SUPREMA LEX

— REVISTA DE DIREITO CANÔNICO —

SUPLEMENTO ESPECIAL S.09

S.09 MAIO | 2023

MONS. MARCO MELLINO, Le novità e la struttura della Costituzione apostolica *Praedicate Evangelium*

MANUEL JESÚS ARROBA CONDE, Desafios atuais da administração da justiça na Igreja

DIÓGENES MADEU, O direito à liberdade religiosa na Constituição Brasileira: fundamentação do art. 11º do Acordo Brasil-Santa Sé e as suas implicações e contributos para sociedade

EUGENIO CALIOLLI, O Fator religioso no Ordenamento Jurídico brasileiro: perspectiva histórica e princípios constitucionais

IVES GANDRA MARTINS, Imunidade e filantropia no Acordo Brasil-Santa Sé

PAULO FERNANDO C. DE ANDRADE, O Acordo Brasil-Santa Sé e o reconhecimento de títulos acadêmicos obtidos no exterior nas Instituições Eclesiásticas reconhecidas pela Santa Sé

LUIZ CARLOS MACHADO S. FILHO, Uma abordagem acerca dos tribunais eclesiásticos interdiocesanos à luz da reforma promovida pelo Motu Proprio *Mitis Iudex Dominus Iesus* do Papa Francisco

WASHINGTON LAIR URBANO ALVES, O Moderador da Cúria diocesana enquanto membro de Instituto de Vida Consagrada à luz do c. 473§2, do CIC/83

Revista de Direito Canônico “*Suprema Lex*” S. 09
(Janeiro/Maio | 2023) - n. pág. 168

Faculdade de Direito Canônico “São Paulo Apóstolo” da
Arquidiocese de São Paulo (Brasil).

Suplemento Especial

ISSN 22236-4137

Faculdade de Direito Canônico “São Paulo Apóstolo” da
Arquidiocese de São Paulo (Brasil).

Bibliotecária responsável: Zilda Vieira Carneiro CRB/8 8565

IMUNIDADE E FILANTROPIA NO TRATADO BRASIL-SANTA SÉ

Ives Gandra da Silva Martins
Ana Regina Campos de Sica ²

A formalização do Acordo Brasil-Santa Sé pelo Decreto nº 7.107 de 11 de fevereiro de 2010, consolidou uma longa tradição da presença da Igreja Católica Apostólica no Brasil, desde a descoberta, quando foi rezada a primeira missa em Porto Seguro, em 26 de abril de 1500, por Henrique de Coimbra, frade e bispo português.

Em elaboração desde 1991, quando a CNBB sugeriu que se encontrasse um instrumento jurídico definitivo para facilitar a solução de divergências hermenêuticas nas relações entre Igreja e Estado - pois alguns dos diplomas que disciplinavam tal convivência datavam ainda do Império - foi, no Governo Fernando Henrique, com participação maior do vice-presidente Marco Maciel e, depois, a partir de 2006, no Governo Lula, que, com decisiva atuação do antigo Núncio Apostólico Cardeal Dom Lorenzo Baldisseri, tomou a conformação jurídica que, hoje, com seus 20 artigos, rege a relação entre Igreja Católica e o Estado Brasileiro.

É de se lembrar que o Tratado não fere o princípio de que o Estado é laico, mas, até por ter sido firmado por um Estado organizado e regido no mundo inteiro pelo Direito Canônico, contempla as estruturas organizacionais da Igreja Católica, assegurando ao Brasil

¹ Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

² Advogada assistente do Dr. Ives Gandra da Silva Martins, desde 2007. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP, em Processo Civil pelo Centro de Extensão Universitário - CEU e em Direitos Humanos pela Universidade de Coimbra, bem como pós-graduada em Direito Público pela Universidade Anhanguera-Uniderp. Mediadora de Conflitos pelo Instituto de Mediação e Arbitragem do Brasil - IMAB. Psicanalista pelo Centro de Estudos Psicanalíticos - CEP, especialista em Psicoterapia Breve Psicanalítica e em Psicossomática Psicanalítica pela Sedes Sapientiae. Coautora de livros publicados.

o tratamento pleno ao referido Direito, sem qualquer espécie de conflito com a legislação brasileira.

Significa dizer que instituições religiosas da Santa Sé têm, no país, regime jurídico próprio, mas deverão respeitar os fundamentos do Direito brasileiro, apenas e naquilo que lhe garantam o exercício de sua crença. No tocante ao seu registro, devem obedecer aos requisitos estabelecidos pela legislação brasileira, não podendo, o poder público, negar-lhes reconhecimento.

Tal reconhecimento, por sua vez, também diz respeito ao aspecto social da Igreja Católica. Não sem razão, o artigo 15 do Tratado Brasil-Santa Sé³ prevê a garantia da imunidade de entidades religiosas que exercem função social e educacional nos seguintes termos:

“Artigo 15

Às pessoas jurídicas eclesiásticas, assim como ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, é reconhecida a garantia de imunidade tributária referente aos impostos, em conformidade com a Constituição brasileira.

§ único. Para fins tributários, as pessoas jurídicas da Igreja Católica que exerçam atividade social e educacional sem finalidade lucrativa receberão o mesmo tratamento e benefícios outorgados às entidades filantrópicas reconhecidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, em termos de requisitos e obrigações exigidos para fins de imunidade e isenção”⁴.

³ Disponível em: Decreto nº 7107 (planalto.gov.br).

⁴ No prefácio do livro “*Diplomacia Pontifícia – Acordo Brasil-Santa Sé – Intervenções*” de Dom Lorenzo Baldisseri, o primeiro subscritor deste artigo escreveu: “*Como jurista, o presente livro atesta sua vocação para o Direito, pois aborda, com especial acuidade, temas delicados, explicando-os com clareza e didatismo, principalmente aqueles aspectos referentes ao direito internacional, à diplomacia e, em particular, ao Acordo Brasil – Santa Sé. Na gestação, no Brasil, do referido Acordo entre os dois governos, participei de reuniões preparatórias com o então Vice-presidente da República, Marco Maciel, e outras figuras notáveis, como os juristas Célio Borja, Cachapuz, José Bonifácio Borges de Andrada, quando discutimos qual seria a melhor solução para superar a velha legislação imperial, confirmada por Deodoro, em eventual concordata entre a Santa Sé e o Brasil. Assumindo a Nunciatura, exerceu indiscutível e admirável trabalho —algumas vezes tivemos contato, no período, sobre o teor do Tratado— para lançar as bases do documento que hoje rege as relações entre o Brasil e a Santa Sé, valendo, o presente livro, como uma histórica análise de toda a evolução de tais contatos, assim como dos argumentos jurídicos e doutrinários para se chegar ao positivo resultado final”.* (Editora LTR, São Paulo, 2011, p. 13/14).

Comentando o dispositivo, Dom Lorenzo Baldissieri em seu livro, *“Diplomacia Pontificia – Acordo Brasil-Santa Sé – Intervenções”*, observa:

“O texto, mais uma vez, lança no cenário jurídico internacional uma norma que o poder civil brasileiro havia estabelecido na sua Constituição, e com abrangência de todas as religiões.

O Acordo sintetiza o que já se inclui no ordenamento jurídico brasileiro e está explicitado pelo seu mais alto intérprete, o Supremo Tribunal Federal. Nesta Corte, já se explicitou que “a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. Até mesmo os cemitérios, porque o STF os entende *como “extensões de entidades de cunho religioso”* também se abrigam na causa de imunidade do art. 150 da Constituição”.

Não há, portanto, aqui, privilégio para a Igreja Católica em face das demais denominações religiosas”⁵.

Seus comentários são absolutamente procedentes. O primeiro subscritor deste artigo, ao comentar a imunidade tributária dos templos (art. 150, inciso VI, letras “b” e “c”), assim se manifestou:

“b) templos de qualquer culto”; 6.9.2. A imunidade dos templos - A imunidade consagrada objetiva não permitir ao Estado que imponha restrições às relações do ser criado com Seu Criador. Não há no direito brasileiro desde a República — em que o Estado e a Igreja Católica deixaram de ter relações jurídicas especiais em face de ser o Catolicismo religião oficial à época da monarquia— qualquer preconceito ou distinção entre os diversos cultos. O dispositivo exterioriza a preocupação de que o Estado não impeça o exercício da maior aspiração do ser humano, que é compreender os mistérios da existência e responder às questões primeiras a respeito de suas dúvidas sobre a vida, o mundo e o Universo, sobre a origem e o destino de tudo, sobre a razão de ser da sua presença no mundo”⁶.

⁵ Ob. cit. p. 117.

⁶ Vittório Cassone ensina: “A imunidade objeto da letra b procura resguardar da tributação os templos de qualquer culto, e deve ser conjugada com o artigo 5º, VI, que garante a inviolabilidade e a liberdade de consciência e de crença, assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida na forma da lei, a proteção aos locais de culto e às suas liturgias” (Sistema tributário nacional na nova Constituição, Atlas, 1989, p. 45).

A liberdade em relação ao culto, qualquer que ele seja, é assegurada, como assegurado é o culto contra qualquer pressão do Estado, principalmente quando os detentores do poder são agnósticos ou ateus ⁷.

A Constituição — que foi promulgada não mais invocando a proteção de Deus, como na Emenda Constitucional n. 1/69, em que a humildade do ser humano era mais visível, mas “impondo” a presença de Deus, sem consultá-lo, numa clara e superior “independência” da criatura em face do Criador — claramente assegura o culto diverso, ao contrário de muitas Constituições socialistas, em que a tolerância é preconceituosa e as pessoas são perseguidas se não pretenderem seguir a pragmática e materialista orientação dos detentores do poder ou dos princípios estratificados nos textos do partido ⁸.

Três observações, todavia, são necessárias:

A primeira delas diz respeito ao conceito de templo. Por templo há de se compreender apenas o prédio físico, em que o

⁷ Pontes de Miranda esclarece: “Templos Ficaram imunes a impostos os templos de qualquer culto; não, porém, as casas de residência dos padres, pastores rabinos, etc., salvo se dentro do próprio edifício do templo. Provado que as rendas dos templos são aplicadas fora do país, ou noutro fim que o de culto, cessa a imunidade. O templo é que é imune; portanto, os atos de aquisição, não os de alienação do terreno, ou casa, ou móveis. A imunidade tributária dos templos é conteúdo de uma só proposição do art. 19, III, b, da Constituição de 1967. Portanto, templo não paga imposto predial, nem territorial, nem de licença, nem outro qualquer. Não paga imposto de transmissão de propriedade em caso de troca de terreno, ou de edifício e terreno; mas o comprador do terreno, ou prédio do templo, que se acabou, paga imposto de transmissão, embora o terreno, ou prédio adquirido pelo templo, com aquele preço, não pague imposto de transmissão. Os atos do culto estão incluídos na expressão ‘templo’. Está incluído, também, o avião só usado para a catequese, ou os serviços do culto (Aliomar Baleeiro, Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 113). O que é vendido, sem intuito mercantil, e não constitui renda desviável do templo, não é tributável. ‘Aliter’, se desviável, porque a renda só é imune por ser pertença do templo. Os alugueres e mais rendas dos conventos e outras instituições religiosas, fora dos templos, são tributáveis. Só são imunes os templos. A Constituição de 1967 foi explícita; não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade a porão em xeque e risco. Não há imunidade às taxas” (Comentários a Constituição de 1967, Forense, 1987, p. 425).

⁸ Misabel de Derzi preleciona: “A imunidade é forma qualificada de não-incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos previstos na Constituição (‘atipicidade’ constitucionalmente qualificada).

Por área de incidência se entende o campo dentro do qual se situam os fatos geradores de tributo, cuja ocorrência desencadeia a obrigação jurídica” (Direito tributário, direito penal e tipo, Revista dos Tribunais, 1988, p. 206).

culto se dá, ou todas as atividades com que a paróquia, igreja ou divisão semelhante exteriorize o culto a Deus?⁹

Entendo que não apenas o prédio em que o culto ocorre, mas todas as atividades correlatas são imunes, desde que dirigidas às suas finalidades superiores”¹⁰.

Rogério Gandra Martins, ao atualizar os comentários do primeiro subscritor deste artigo, completou:

“Corroborando com a posição do Autor, decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, 1, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços ‘relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas’. O § 4 do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “e” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas” (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 14 maio 2004)”¹¹.

Convém ressaltar, entretanto, a importância da análise casuística do que deve, ou não, ser considerado “templo”. Neste sentido, reiteramos os Comentários à Constituição do Brasil, que o primeiro subscritor deste artigo elaborou com Celso Bastos:

“(…) Entendo que o benefício para os templos de qualquer culto não abrange os cultos à negação de Deus. Como a Constituição foi promulgada “sob a proteção de Deus” seria irracional que se desse imunidade aos templos de cultos demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior¹².

⁹ A equipe de Limongi França reduz a expressão ao lugar em que os cultos se realizam: “É o lugar onde se realizam cerimônias ou cultos religiosos. Também denomina o edifício destinado ao culto religioso. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre os templos de qualquer culto (Const. Federal — Emenda n. 1/69, art. 19, III, b)” (Enciclopédia Saraiva do Direito, Saraiva, 1982, v. 72, p. 205).

¹⁰ IVES G. MARTINS, “O sistema tributário na Constituição”, 6ª. edição, Saraiva, São Paulo, 2007, p. 298/300.

¹¹ IVES G. MARTINS, In “Sistema Constitucional Tributário”, Ed. Saraiva, 6ª. ed, 2007, p 300.

¹² Edmilson Moreira Arraes explicita: “Vivemos, a partir da Constituição de 1891, no regime de separação entre a Igreja e o Estado. Este não mantém religião oficial. Isto

Por fim, resta o aspecto relacionado a determinados cultos, que embora dirigidos a Deus põem em risco a própria sociedade, como alguns processos iniciados pela Polícia Federal estão a demonstrar. A proliferação de seitas que exploram a população, a título de servir a Deus, exige reflexão de juristas e autoridades.¹³

Entendo eu que cada caso deva ser estudado separadamente. Não abrangeu a imunidade certas atividades que apenas em nome de Deus são constituídas, mas que objetivam enriquecer seus dirigentes, principalmente quando as virtudes humanas mais elementares não são o corolário de sua pregação. Tais seitas ou agrupamentos são mais semelhantes aos hyppies modernos do que a uma serena, altruísta e aberta dedicação ao Senhor Deus Criador do Universo¹⁴.

No que tange as instituições de educação e assistência social, o primeiro subscritor deste artigo comentou a alínea “c” do artigo 150, inciso VI da CF/88, que cuida de imunidades de entidades sem fins lucrativos, nos termos seguintes:

“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;”

6.9.3. A imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação e de assistência social.

não anula, todavia, o fenômeno ou a realidade social, que indica ser a Nação Brasileira fiel aos valores espirituais e religiosos. Tem, pois, todo cabimento a imunidade em favor dos templos, garantidora da sua livre ação. Ademais, por suposição necessária, os templos são instrumentos de integração e aperfeiçoamento da nacionalidade” (*Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, Borsoi, v. 25, p. 265).

¹³ A equipe da Price Waterhouse assim comenta o dispositivo: “Reafirmando o princípio contido na Carta Magna de 1967, a Constituição de 1988 imuniza de impostos os templos de qualquer culto. O princípio da imunidade dos templos de qualquer culto representa uma extensão do princípio da liberdade de crença religiosa que a Constituição prestigia no art. 52, inciso VIII. O objetivo da regra contida na norma é evitar qualquer impedimento ou dificuldade ao exercício da crença religiosa pelo cidadão. Assim sendo, o legislador constituinte optou por eximi-los do ônus representado pela exigência de impostos (vide comentários ao § 42, infra). Há de se entender por templos as edificações em cujo recinto se realizam rituais de cunho religioso” (A constituição do Brasil 1988, Price Waterhouse, 1989, p. 641).

¹⁴ *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. VI, tomo I, 2ª. ed., Ed. Saraiva, 2001, p. 128.

A letra c do inc.VI reproduz o Texto anterior, acrescentando à lista de entidades imunes as fundações dos partidos e as entidades sindicais dos trabalhadores, sobre adicionar às instituições de educação e assistência social a expressão “sem fins lucrativos”, que não constava do art. 19, III, c, do Texto pretérito ¹⁵. (...)

O extinto Tribunal Federal de Recursos definiu que a imunidade tributária constitucional hospeda o gênero “assistência social”, o que implica o estalajar as diversas formas de seguridade. A manutenção no atual do mesmo texto da Emenda Constitucional n. 1/69, já pacificado pela jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, hoje Superior Tribunal de Justiça, permite, pois, aceitar tal exegese, de resto, conforme a interpretação da esmagadora maioria dos juristas brasileiros. Em outras palavras, as instituições, a que se refere o art. 150, VI, são de assistência social ‘lato sensu’ e não ‘stricto sensu’.

O art. 14 do Código Tributário Nacional, já anteriormente, impunha o requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados pela nova ordem.

Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos ¹⁶.

¹⁵ O Texto pretérito estava assim exposto: “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III — instituir imposto sobre: e) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei”.

¹⁶ Aliomar Baleeiro ensina: “Ainda nesses casos, insistimos em que a interpretação deverá repousar no estudo do alcance econômico do imposto em questão, nas circunstâncias do caso, e não no puro sentido literal das cláusulas constitucionais. A Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas de espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas. Ilude-a o intérprete que procura dissociar o fato econômico e o negócio jurídico, para sustentar que o dispositivo não se refere a este, de sorte que se justificaria imposto de transmissão inter vi vos sobre o ato da compra de imóveis por um partido ou Santa Casa de Misericórdia. Economicamente, é o imóvel que se encarece pelo efeito do tributo e a instituição que desfalca patrimônio votado integralmente a fim de interesse público no País” (ALIOMAR BALEEIRO, *Direito tributário brasileiro*, Forense, 1981, pp. 109-10).

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la “pro domo sua”. Por essa razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Em dois momentos, o Supremo Tribunal Federal admitiu em parte a tese de que caberia ao art. 14 do Código Tributário Nacional definir os requisitos essenciais: no julgamento do art. 12, § 12, da Lei n. 9.532/97:

“27/8/98 —Tribunal Pleno

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-3-Distrito Federal

Relator: Ministro Sepúlveda Pertence

Requerente: Confederação Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS

Advs.: Braz Lamarca Jr. e outros

Requerido: Presidente da República

Requerido: Congresso Nacional

Ementa: I. Ação direta de inconstitucionalidade. Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

II. imunidade tributária (CF, arts. 150, VI, c, e 146, II): ‘instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente do STF (RE 93.770, Muñoz, RTF 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a Constituição e

o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar" (*grifos nossos*) e naquele da Lei n. 9.732/98:

"11/11/1999 — Tribunal Pleno

Ação Direta de inconstitucionalidade n. 2.028-5-Distrito Federal (medida liminar)

Relator: Ministro Moreira Alves

Requerente: Confederação Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS

Advogados: Ives Gandra Martins e outros

Requerido: Presidente da República

Requerido: Congresso Nacional

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os § 3º, 42 e 52, e dos arts. 42, 52 e 72, todos da Lei 9.732, de 1 de dezembro de 1998.

— Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social — e que é admitido pela Constituição — é o que parece^e deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

— De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a 'lei' para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

— No caso, o art. 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

— É certo, porém, que há uma forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 72 do art. 195 só se refira a 'lei' sem qualificá-la como complementar — e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna —, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II ('Cabe à lei complementar: ... II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa ¹⁷. (grifos nossos) (...)” ¹⁸.

Além destas 2 decisões citadas, convém lembrar que, em fevereiro de 2017, após 18 anos de tramitação, foi concluído o julgamento das ADIs 2028, 2228, 2621 e 2036, tendo o Supremo Tribunal Federal, ao apreciá-las juntamente com o RE 566.622 sob o regime de repercussão geral, reconhecido, por unanimidade, que somente a lei complementar pode regular as imunidades constitucionais, e declarando, por maioria, a inconstitucionalidade da Lei 9.732/98 na parte em que alterou a redação do art. 55, III e lhe acrescentou os parágrafos 3º, 4º, 5º; da Lei 9.732/98, arts. 4º, 5º, 7º; da Lei 8212/91, art. 55, inciso II, na redação da Lei 9.429/96; da Lei 8.742/93, art. 18, III e IV; do Decreto 2.536/98, art. 2º, IV e art. 3º, VI, §§ 1º e 4º e único e do Decreto 7.752/91, arts. 1º, IV, art. 2º, IV, §§ 3º, 4º e 7º.

¹⁷ Após sua aposentadoria, o Ministro Moreira Alves deu sua interpretação definitiva, ao dizer na conferência de abertura do XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário que: “Da interpretação sistemática dos arts. 146, II, 150. VI, c, e 195, § 7.º da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos suprarreferidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidias ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar” (grifos nossos) (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 16, *Processo Judicial Tributário*, Co-ed. Centro de Extensão Universitária/ Ed., in *Revista dos Tribunais*, 2010, p. 14).

¹⁸ IVES G. MARTINS, *O sistema tributário na Constituição*, 6ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 302/306.

Eis, pois, a Ementa da decisão:

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.¹⁹

¹⁹ STF-ADI: 2028 DF 0002819-55.1999.1.00.0000, Relator: JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 02/03/2017, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 08/05/2017.

Significa dizer que foram declarados inconstitucionais os dispositivos da legislação ordinária que pretendiam disciplinar a imunidade de contribuições sociais (art. 195, § 7º da CF/88) posto que, por força do art. 146, II da CF, sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a matéria só poderia ser tratada por lei complementar.

Interessante notar que quase 10 anos antes desta decisão suprema, os debates do XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário dedicados ao tema imunidade do 3º setor²⁰ já haviam manifestado a mesma conclusão, com as seguintes manifestações do Plenário sobre as questões 1, 2 e 3 :

“1) Qual a teleologia das imunidades instituídas no âmbito tributário para as entidades previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF?

Comissão de Redação:

A ideologia das imunidades instituídas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF é estimular o setor privado a, atuando sem fins lucrativos, colaborar com o Estado, suprimindo as insuficiências do Poder Público na prestação de serviços essenciais à sociedade, como educação, saúde e assistência social (Aprovado).

2) As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto do enquadramento no art. 24 da CF? Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?

²⁰ O Simpósio “Disciplina Legal Tributária do 3º Setor”, que o primeiro subscritor deste artigo teve a oportunidade de coordenar e que deu origem ao livro homônimo, contou com a participação de André L. Costa-Corrêa, Ângela Maria da Motta Pacheco, Carlos Henrique Abrão, Carlos Valder do Nascimento, Cleide Prevalis Cais, Douglas Yamashita, Edison Carlos Fernandes, Fernando L. Lobo D’Eça, Gustavo Miguez de Mello, Ilugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Humberto Martins, Igor Mauler Santiago, Ives Gandra da Silva Martins, Jorge de Oliveira Vargas, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marcos Nóbrega, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Octavio Campos Fischer, Ricardo Lobo Torres, Vinicius T. Campanile, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara. (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº. 15, coordenação minha, Ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009).

Comissão de Redação:

Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar; por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da CF com os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF. Tanto é assim que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 do CTN. (Aprovado por maioria com divergência de 1 voto).

3) Qual a distinção entre instituições filantrópicas, comunitárias, confessionais e sem fins lucrativos? O art. 213 da CF faz menção à versão de recursos públicos nas três primeiras. Nas imunidades, que são vedação ao poder de tributar, que tipo de versão de recursos tributários ocorre, se o poder não tem qualquer força impositiva? Imunidade é sinônimo de isenção fiscal?

Comissão de Redação: Para os fins do art. 213 da CF não há distinção entre instituições filantrópicas, comunitárias e confessionais, sendo a ausência de finalidade lucrativa condição para que tais instituições de educação possam receber recursos públicos. Já as imunidades —que não são destinadas exclusivamente às instituições de educação e de assistência social, mas alcançam também as de saúde— para além de não implicarem versão de recursos públicos, são limitações ao poder de tributar, falecendo ao Poder Público, em relação a elas, força impositiva, imunidade é uma vedação constitucional absoluta ao poder de tributar e não mera renúncia fiscal como o é a isenção. (Aprovado, Unânime).²¹

Atualmente, a matéria é tratada pela Lei Complementar 187 de 16 de dezembro de 2021 que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal ²².

²¹ CONCLUSÕES DO XXXIV SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA, publicadas no livro “Pesquisas Tributárias Nova Série 16, “Processo Judicial Tributário, coordenação minha e coedição do Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2010, p. 441/444.

²² Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp187.htm#art47.

Convém ainda lembrar que nos autos do Recurso Extraordinário (RE) 630790²³, transitou em julgado, em 29/04/2022, a tese em repercussão geral no sentido de que a filantropia exercida com base em preceitos religiosos não desvirtua a natureza assistencial das entidades para fins de direito à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

TEMA 336: ²⁴

“As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no artigo 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”.

Portanto, para efeitos do Tratado Brasil-Santa Sé, todas as decisões alcançam todas as instituições sociais e de educação, inclusive aquelas mencionadas no artigo 15 do Tratado, que não privilegia as instituições da Igreja em relação a qualquer outra. É de se acrescentar, ainda, que a imunidade é extensiva às contribuições sociais, por força do § 7º do artigo 195 da Lei Suprema, cuja dicção é a seguinte:

“§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Significa dizer que, no que diz respeito às imunidades das instituições de assistência social e educacional, aquelas da Igreja

²³ STF - RE: XXXXX SP XXXXX-41.2004.4.03.6104, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 21/03/2022, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 29/03/2022.

²⁴ O Tema 0336 da Repercussão Geral dispõe nos seguintes termos: Título: Imunidade tributária em relação ao imposto de importação para entidades que executam atividades fundadas em preceitos religiosos. Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 19, II; 150, VI, c, § 4º; e 203, da Constituição Federal, se a atividade filantrópica exercutada com fundamento em preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) caracteriza-se, ou não, como assistência social, nos termos dos artigos 194 e 203, da Constituição Federal, para fins de incidência da imunidade tributária relativamente ao imposto de importação. (Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=336>).

Católica gozariam dos mesmos direitos que as outras, mesmo que não existisse o Tratado, pois trata-se de um direito que, conforme demonstrado nas citações, é assegurado pela própria Constituição Federal, no artigo 150, inciso II, nos seguintes termos:

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”.

Quanto aos templos, dúvida inexistente, visto que, garantida pela Constituição a liberdade religiosa, não poderia o seu exercício ser dificultado por tributos, que poderiam inviabilizá-la. Aliás, o inciso IV do artigo 3º da CF, ao não permitir discriminação de qualquer natureza, no regime democrático brasileiro, assim como diversos dos dispositivos do artigo 5º assecuratórios de ampla liberdade religiosa e de culto, evidenciam que o artigo 15 do Tratado é apenas reiterativo daquilo que está insito nas referidas cláusulas constitucionais ²⁵.

²⁵ Os artigos 3º, inciso IV e 5º, incisos VI, VII, VIII e IX estão assim redigidos:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...) IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”;

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI - 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;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

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;

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; (...)” (grifos nossos).

Ressaltamos, por fim, que os comentários que fizemos ao artigo 15 vale também para as pessoas jurídicas eclesiásticas no que diz respeito às suas ações sociais, estando o artigo 5º do Tratado assim redigido:

“Artigo 5º :

As pessoas jurídicas eclesiásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira”.

Ora, as decisões retrocitadas da Suprema Corte, definitivamente, atestaram o reconhecimento das atividades de assistência e solidariedade social das instituições religiosas que atuam na área de atendimento aos mais carentes, estando, pois, o transcrito artigo 5º em consonância com a jurisprudência do Pretório Excelso²⁶.

Um último raciocínio se faz necessário: entendemos que, nada obstante as garantias constitucionais já asseguradas à Igreja Católica e às suas instituições de educação e de assistência social, a expressa inclusão ao texto do Tratado, outorga-lhe força adicional, ainda que, pelo regime da lei suprema, o Tratado ingresse no ordenamento jurídico nacional como lei ordinária especial²⁷.

²⁶ Dom Lorenzo Baldisseri assim o comenta: “Este artigo estabelece a extensão às pessoas jurídicas eclesiásticas, dedicadas a atividades assistenciais, das imunidades, isenções e benefícios usufruídos pelas entidades civis em geral. Firma o importante princípio, decorrente das exigências de isonomia, de que não se pode recusar às Entidades Religiosas o pleno reconhecimento do status de entidade filantrópica, com o certificado pertinente e tratamento jurídico próprio, sempre que atendidos os requisitos da lei, nas mesmas condições das entidades civis em geral. Realça-se, pois, o dever de paridade de tratamento por parte dos Poderes Públicos das Instituições Beneficentes não lucrativas católicas com outras entidades filantrópicas ativa no cenário social e jurídico do país. (ob. cit. p. 103/4).

²⁷ Hoje, pelo § 3º do artigo 5º da CF, introduzido pela EC. n. 45/04, somente por votação no Congresso, semelhante às emendas constitucionais, o Tratado torna-se norma constitucional, estando assim redigido a norma retrocitada: “§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.”

Não poucos constitucionalistas, contudo, interpretaram que, por serem as imunidades direitos e garantias individuais, com características de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, inciso IV da CF)²⁸, próprias de um regime especial, ou seja, das garantias definidas pelo § 2º do artigo 5º²⁹ teriam “status” de norma constitucional, independente das exigências dos acréscimos dos §§ 3º e 4º da Lei Suprema, introduzidos pela EC 45/04.

O importante, todavia, para efeitos deste breve estudo, é demonstrar não ter havido qualquer privilégio à Igreja Católica, ao assegurar o Tratado a disciplina jurídica das imunidades em seus artigos 15 e 5º, visto que está preservada a igualdade de tratamento garantida a quaisquer templos e instituições de ensino e assistência social existentes no país, pela lei suprema.

A inclusão, todavia, afasta, para intérpretes menos avisados, quaisquer veleidades exegeticas. Portanto, imunidades de impostos estão asseguradas aos templos católicos e todas as entidades religiosas, e a de contribuições sociais, às suas instituições de ensino e assistência social.

²⁸A dicção do artigo 60, § 4º, inciso IV, da CF é a seguinte:

“Art. 60. (...)”

§ 4º - *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais”.

²⁹O § 2º do artigo 5º prevê que: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”