

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO PROFESSOR JACY DE ASSIS
GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIA LAURA MARTINS RAMOS MONTANHER

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”: UMA
ANÁLISE ACERCA DA INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE NAS INSTITUIÇÕES
RELIGIOSAS**

UBERLÂNDIA

2023

MARIA LAURA MARTINS RAMOS MONTANHER

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”: UMA
ANÁLISE ACERCA DA INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE NAS INSTITUIÇÕES
RELIGIOSAS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à banca examinadora da
Faculdade de Direito Prof. Jacy de Assis, da
Universidade Federal de Uberlândia, como
exigência parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientanda: Maria Laura Martins Ramos
Montanher

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Vitorino Souza
Alves

UBERLÂNDIA

2023

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”: UMA
ANÁLISE ACERCA DA INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE NAS INSTITUIÇÕES
RELIGIOSAS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito
“Professor Jacy de Assis da Universidade
Federal de Uberlândia como requisito parcial
para obtenção do título de bacharelado em
direito. :

Uberlândia, _____.

Prof. Dr. Rodrigo Vitorino Souza Alves, UFU/MG.

Prof^a. Dra. Marcela Cunha Guimarães, UFU/MG.

Naiara Aparecida Lima Vilela, Mestranda UFU/MG.

À minha avó, que sempre fez o possível e
impossível para mim.

RESUMO

A presente monografia, discorre sobre a imunidade tributária dos “templos sobre qualquer culto”, buscando analisar como essa imunidade incide nos diversos templos religiosos existentes no país, para que assim, seja possível depreender como as instituições religiosas são tratadas em situações reais envolvendo essa imunidade. A fim de alcançar este objetivo, serão abordados conceitos básicos de Direito Tributário e de Imunidade Tributária, bem como princípios tributários importantes para a limitação do poder de tributar. Será visto também o que o ordenamento jurídico brasileiro e a doutrina entendem por templo de qualquer culto, bem como quais são suas finalidades essenciais e qual a relação do Estado Laico e a Liberdade Religiosa para com o assunto. Por fim, casos concretos vão ser examinados com a finalidade de compreender como o judiciário trata a questão da imunidade em relação a diferentes crenças. De forma, que assim, pretende-se chegar a uma conclusão a respeito do tratamento que o ordenamento jurídico brasileiro oferece às entidades religiosas.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Templos. Cultos. Liberdade Religiosa. Princípios Tributários. Estado Laico.

ABSTRACT

This monograph aims to discuss tax immunity of “temples of any worship”, seeking to analyze how this immunity affects the various religious temples in the country, so that it is possible to deduce whether religious institutions are treated in real situations when it comes to this immunity. For that purpose, basic concepts of Tax Law and Tax Immunity will be discussed, as well as important tax principles for limiting the power to tax. Furthermore, it will analyze what the Brazilian legal system and the doctrine understand by the temple of any worship, as well as what are its essential purposes and what is the relation of the Secular State and Religious Liberty to the subject. Finally, concrete cases will be examined in order to understand how Brazilian judges deal with the issue of immunity in relation to different beliefs. Thus, it is intended to reach a conclusion about the treatment that the Brazilian legal system offers to religious entities.

Key-words: Tax Immunity. Churches. Worship. Religious freedom. Tax Principles. Secular State.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

§ - Parágrafo

Nº - Número

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ISS - Imposto sobre Serviços

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

STF - Supremo Tribunal Federal

CTN - Código Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	11
2.1 Princípio da Legalidade	12
2.2 Princípio da Anterioridade	13
2.3 Princípio da Irretroatividade	14
2.4 Princípio da Igualdade ou Isonomia	15
2.5.1 Princípio da Capacidade Contributiva	16
2.6 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas	16
2.7 Princípio da Uniformidade Geográfica	17
3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	17
3.1 Conceito	18
3.1.1 Classificação da Imunidade Tributária	19
3.2 Diferença entre Imunidade e Isenção	21
3.2.1 Outras Formas de Exoneração da Obrigação Tributária	24
4 CULTOS E TEMPLOS RELIGIOSOS	26
4.1 Conceito de Templos sobre Qualquer Culto	26
4.2 O Estado Laico	29
4.3 Direito Fundamental à Liberdade Religiosa	30
5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO	34
5.1 Imunidade à Luz da CF/88 e da Jurisprudência	35
5.1.1 O Parágrafo 4º do Art. 150 e as Finalidades Essenciais dos Templos	40
5.2 Alcance da Imunidade Tributária	46
5.2.1 Limites da Imunidade dos Templos	48
5.2.2 Análise de Casos	49
5.2.2.1 Cemitérios	49
5.2.2.2 Tributos Indiretos	52
5.2.2.3 Maçonarias	56
6 CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS	59

1 INTRODUÇÃO

Segundo o artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 é vedado ao Estado instituir impostos sobre templos de qualquer culto, ou seja, templos religiosos possuem, o que no ramo do Direito que estuda os tributos é chamado de Imunidade Tributária. Ademais, o parágrafo 4º do mesmo artigo citado define que essas vedações se referem apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços que possuem relação com as finalidades essenciais dos templos.

Cabe ressaltar que essa imunidade possui raízes históricas profundas no ordenamento jurídico brasileiro, sendo sua origem datada no ano de 1891, com a constituição promulgada neste mesmo período de tempo. Foi esta Carta Magna, a qual instituiu, no artigo 11, inciso II¹, que seria proibido ao Estado “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”². A partir disso, todas as outras constituições brasileiras buscaram implementar a imunidade tributária para os templos religiosos.

Outrossim, esta imunidade oferecida aos templos sobre qualquer culto, representa uma exceção ao princípio tributário da isonomia. Porém como a Constituição Federal de 1988 foi elaborada após anos de ditadura no país, seu texto está cheio de resguardos aos direitos fundamentais invioláveis, sendo um deles o direito ao acesso dos indivíduos à sua liberdade de crença e ao exercício da mesma, e a inviolabilidade dos locais de culto.

Portanto, a imunidade tributária dos templos teve como justificativa a proteção da liberdade de crença e de culto, mostrando, assim, que o Brasil realmente seria um país laico.

Contudo, mesmo dotado de aparatos legais, o assunto ainda é cercado por polêmicas, uma vez que, abarca temas como a separação entre Estado e Igreja e princípios como a livre concorrência. Questões que correm o risco de serem violadas, caso sejam interpretadas de forma muito ampla e sem o cuidado necessário.

Sendo assim, o presente trabalho buscará esclarecer como a doutrina e o ordenamento jurídico brasileiro enxergam esse assunto e como o mesmo é trazido à

¹ Art. 11 É vedado aos Estados, como à União: [...]. 2. [...] estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; [...].

² 2020. BRASIL. Constituição (1891). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de fevereiro de 1891.

tona em situações reais. Além disso, pretende-se analisar como o Supremo Tribunal Federal lida com casos concretos envolvendo templos de diferentes religiões.

Para que isso fosse possível, este estudo foi dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo buscará abordar alguns princípios fundamentais para o Direito Tributário e limitações constitucionais ao poder de tributar, como forma de entender o que seria a imunidade tributária. O segundo capítulo tratará sobre a imunidade em si, expondo conceitos, fundamentos e algumas espécies de imunidade. Será falado também sobre a diferença entre este assunto e a isenção, institutos distintos no Direito Tributário, mas que por ventura podem vir a ser confundidos.

Por sua vez, o terceiro capítulo irá versar sobre o que se entende por templos sobre qualquer culto e qual a relação de tudo isso com o Estado Laico. Por fim, no capítulo final, será abordado de fato a imunidade tributária sobre os templos e como a mesma é tratada no Brasil, também serão explanados casos reais que aconteceram e foram motivo de polêmica dentro do Direito.

O tema em questão se justifica, pois possui suma importância histórica no país, uma vez que, o Brasil desde seus tempos coloniais tem laços estreitos com a religião e devido a miscigenação cultural ao longo dos anos, várias crenças foram sendo estabelecidas aqui, fazendo com que houvesse grande pluralidade religiosa. Desta forma, é fundamental que haja um respeito com todas as religiões, sendo necessário estudar o tema a fundo para que não haja intolerância religiosa e que a liberdade de crença continue sendo respeitada no país.

A materialização desta monografia foi desenvolvida com base em pesquisas bibliográficas, teóricas e jurisprudenciais. Bem como também foram utilizadas fontes legais e situações reais.

2 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme consta no livro “Teoria dos Direitos Fundamentais”³ escrito por Robert Alexy, a norma jurídica é formada por princípios e regras. Para o autor, regras são normas que sempre serão cumpridas ou não, ou seja, tratando-se de uma regra deve-se fazer o que a mesma exige, sem margem para outras interpretações. Logo, elas possuem determinações no campo do que é considerado juridicamente possível. (ALEXY, 1993, p. 91)

³ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. Título original: Theorie der Grundrechte.

Por outro lado, princípios, segundo a teoria de Alexy, são normas que determinam “que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fácticas existentes” (ALEXY, 1993, p. 90). Desta maneira, princípios são considerados mandamentos de otimização, uma vez que, podem ser satisfeitos em menores e maiores graus.

Sendo assim, o Direito Tributário não se limita apenas às leis presentes no ordenamento jurídico, mas também aos princípios, os quais servem como base para estipular valores e noções gerais a essas normas. Por isso, são os objetos das atividades dos legisladores.

Por conseguinte, se faz necessário estudar alguns princípios elencados na Constituição Federal de 1988, visto que norteiam as práticas tributárias. Desta forma, será possível entender melhor os limites do poder de tributar, a imunidade tributária e a imunidade que templos religiosos possuem, assuntos que serão abordados ao longo deste trabalho.

No caso da matéria de Direito Tributário, os princípios mais importantes são apresentados como limitações ao poder de tributar, presentes na seção da Constituição mencionada acima. De acordo com o autor Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 305), essas limitações são primordiais para que o setor privado possa ter garantias asseguradas de atuação e crescimento.

Para que isto seja visto de maneira aprofundada, é imprescindível que se estude os artigos 150, 151 e 152 da Seção II do Título VI do Capítulo I da CF/88. Segundo Eduardo Sabbag (2018, p. 21), dos artigos citados acima pode-se extrair os seguintes princípios constitucionais tributários: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, imunidades.

2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é um princípio multissecular consagrado pela Carta Magna inglesa de 1215. Conforme ensina Sabbag (2009, p. 23),

“A época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação “no taxation without representation”.

Ademais, é um princípio fundamental para o Direito Tributário, encontrando-se disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que prevê que pessoa jurídica de direito público não pode estabelecer ou majorar tributos sem lei prévia que o preceitue (SCHOUERI, 2021, p. 306). Ou seja, para que se crie, aumente, reduza ou extinga um tributo, será sempre necessário que já exista uma lei prevendo isto.

No Código Tributário Nacional, o artigo 97⁴ evidencia todo o conteúdo deste princípio quando decreta,

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Percebe-se que a norma em questão exige que todas as regras matrizes de incidência tributária decorram de lei. Além disso, este princípio, também está consagrado no artigo 5º, inciso II, da CF/88, o qual dispõe que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esta norma garante aos cidadãos sua liberdade, uma vez que, assegura que os indivíduos são livres para usufruírem de seus direitos e apenas outra lei pode limitar essa liberdade, afastando, assim, abusos por parte do Estado.

2.2 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade estabelece que deve existir um prazo entre a norma que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência (SCHOUERI, 2021, p. 343). O mesmo está expresso no artigo 150, inciso III, alínea "b" e "c" da

⁴ CTNSRF, Secretaria da Receita Federal. . Código Tributário Nacional (2007). Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>

CF/88⁵, a primeira alínea diz respeito a anterioridade anual, já a segunda trata sobre a anterioridade nonagesimal.

A anterioridade anual, em consonância com o pensamento de Eduardo Sabbag (2017, p. 114), define que o Estado não deve cobrar tributos no mesmo ano fiscal, período que corresponde entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, em que a norma instituidora ou majoradora do tributo tenha sido publicada.

“Nessa medida, tal espera anual, que sempre esteve presente na seara tributária brasileira, existindo com exclusividade até o advento da EC n. 42/2003, prevê uma postergação da eficácia da lei tributária para o 1º dia do exercício financeiro subsecutivo ao daquele em que tenha havido a publicação da lei instituidora ou majoradora da exação tributária. Daí se falar em “postergação ou diferimento de eficácia da lei tributária” ou, simplesmente, em adoção do “princípio da eficácia diferida.” (SABBAG, 2017, p. 114)

Por sua vez, a anterioridade nonagesimal, imposto na Constituição Federal com o estabelecimento da Emenda Constitucional nº. 42, do ano de 2003, dispõe que é proibido cobrar tributos antes de transcorrer 90 dias contados a partir da data em que a norma a qual instituiu ou majorou o tributo tenha sido publicada.

2.3 Princípio da Irretroatividade

O princípio da Irretroatividade é um complemento do princípio da legalidade visto anteriormente e está disposto no artigo 150, inciso III, alínea "a", a qual prevê que é vedado aos entes tributantes cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”. Em outras palavras, não se pode cobrar tributos de fatos geradores que ocorreram antes do início da norma que os geraram.

Ademais, para Sabbag (2017, p. 247), este princípio encontra-se atrelado a segurança jurídica do ponto de vista de duas perspectivas,

(I) o cidadão deve saber antecipadamente qual norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, no contexto da irretroatividade, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, no bojo da anterioridade. Assim, a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei; (II) o cidadão deve, em um segundo momento,

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (BRASIL, CRFB, 2023).

compreender o conteúdo da norma, no que tange à sua clareza, calculabilidade e controlabilidade.

Portanto, para o autor, as normas jurídicas de ordem pública devem ser empregadas para o futuro. Caso o contrário, ou seja, se forem aplicadas de modo retroativo poderiam levar ao colapso do Estado de Direito.

2.4 Princípio da Igualdade ou Isonomia

O princípio da igualdade está consagrado de forma geral no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, o qual dispõe que,

“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”

Para Sabbag, “A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem” (2017, p. 168). Outrossim, em relação à matéria de tributário, este princípio está disposto no art. 150, inciso II, da CF/88,

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; (...)

Sendo assim, fica evidente que não deve existir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Portanto, através dessa norma, busca-se impedir que haja discriminação tributária.

2.5 Princípio da Vedação ao Confisco

De acordo com o autor Schoueri (2021, p. 375), o princípio da proibição do confisco se traduz na exigência de existir um teto máximo para a pretensão tributária. O dispositivo constitucional que fala sobre o assunto é o artigo 150, inciso IV, o qual prevê ser vedado ao Estado “utilizar tributo com efeito de confisco”, ou seja, é proibido que as normas tributárias implantem uma obrigação tributária acima daquilo com o qual os contribuintes podem arcar.

Destarte, este princípio está intimamente conectado com a proibição do exagero, de acordo com Schoueri (2021, p. 376), este impõe uma indagação não

apenas sobre um contribuinte ser mais gravado do que outro, mas também sobre um tributo não exceder mais do que precisa para alcançar seu próprio objetivo.

Outrossim, cabe citar o conceito doutrinário de confisco, que seria a ação através da qual o Estado acaba por assumir a propriedade dos bens de determinado contribuinte, sem que, no entanto, se ofereça uma indenização correspondente⁶.

2.5.1 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio visto acima, deriva de outro também fundamental para o entendimento do Direito Tributário, sendo ele o princípio da capacidade contributiva. O mesmo, tem previsão legal no artigo 145, §1º, da CF/88, o qual dispõe

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ou seja, é constitucional que os tributos, sempre que possível, tenham caráter pessoal e sejam recolhidos de acordo com a capacidade econômica que cada contribuinte possui.

Além disso, em consonância com o pensamento de Sabbag (2017, pág. 300), “essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial.”. Além disso, de acordo com o autor Klaus Tipke (1998, pág. 65), a capacidade contributiva terminaria justamente onde começaria o confisco, o qual resultaria na completa perda da capacidade contributiva. Nas palavras de Sabbag (2017, pág. 301), “a capacidade contributiva se esgota onde se inaugura o confisco.”.

2.6 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas

Este princípio encontra-se consagrado no artigo 150, inciso V, da CF/88, o qual dispõe que é vedado “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público”. Em outras

⁶ CEARÁ. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ. Confisco. 2009. Disponível em: <https://www.tjce.jus.br/noticias/confisco/#:~:text=Confisco%20%C3%A9%20o%20ato%20pelo,sem%20pagar%20a%20indeniza%C3%A7%C3%A3o%20correspondente>. Acesso em: 01 maio 2023.

palavras, implica em dizer que a intermunicipalidade e a interestadualidade não podem ser usadas para gerar tributos para os contribuintes.

Desta forma, o tráfego de pessoas não deve ser limitado por conta de tributos, com exceção dos pedágios. Em conformidade com Sabbag (2017, p. 328), “À luz do princípio ora estudado, o fato gerador do tributo deverá ser distinto da (I) transposição de limites entre os Municípios (intermunicipalidade) e da (II) transposição de divisas entre Estados membros (interestadualidade).”.

2.7 Princípio da Uniformidade Geográfica

O princípio em questão advém do artigo 151, inciso I, da CF/88, que dispõe

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Através do artigo, pode-se extrair que todo tributo de nível federal deve ter a mesma alíquota em todo território nacional. Isto implica em dizer que se um tributo for majorado em algum estado brasileiro, o mesmo tributo deverá ser majorado no resto dos estados. Contudo, o mesmo artigo traz consigo uma exceção quando trata acerca de tributos que seriam utilizados com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do Brasil.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Na doutrina de Direito Tributário este tema é amplamente debatido e existem várias correntes que abordam diferentes conceitos sobre imunidade. Contudo, no presente capítulo será trabalhada a ideia da imunidade tributária como uma limitação.

De acordo com Schoueri (2021, p. 445), as imunidades tributárias aparecem como limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, decorrem dos princípios vistos no capítulo anterior. Sendo uma limitação, seu principal objetivo seria preservar valores sociais, políticos, éticos e religiosos.

Ainda sob a perspectiva do mesmo autor, a imunidade é uma “exceção à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos os

membros desta.”. Ademais, para que se entenda o assunto completamente é necessário estudar de maneira convergente os textos constitucionais.

3.1 Conceito

Seguindo o raciocínio visto acima, a imunidade tributária pode ser vista como uma norma que gera uma negativa de competência para tributar. Para que um tributo seja determinado, é imprescindível que se caracterize todos os elementos para que exista e possa vir a ser cobrado, deve-se inclusive inserir quem detém a possibilidade de estabelecer tal tributo. Conforme Sabbag (2017, p. 364), a competência tributária manifesta-se através disso e quem a possui são: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Portanto, para o autor, a imunidade é uma forma de delimitar esta competência e os direitos dessas pessoas políticas.

Neste sentido, para o autor Leandro Paulsen, as imunidades

“(...) são normas negativas de competência tributária. Tem suporte constitucional, ainda, considerá-las como limitações ao poder de tributar, sendo certo que a Constituição arrola as imunidades genéricas justamente na seção que cuida das limitações ao poder de tributar.” (PAULSEN, 2022, p. 184).

Sob este ponto de vista e de acordo com Paulsen (2022, p. 184), as imunidades tributárias são concebidas de modo que certos direitos fundamentais sejam viabilizados. Em vista disso, a Constituição Federal de 1988 impossibilitou que houvesse tributação em alguns casos concretos, figurando que determinado direito fundamental arriscar-se-ia ser inviável por causa de alguns tributos.

Isto foi idealizado com o objetivo de melhorar o acesso à cultura; não permitindo o imposto sobre livros (art. 150, inciso VI, alínea d⁷, da CF/88), não permitir o embaraço à organização dos partidos políticos, não permitindo incidência de imposto sobre o patrimônio desses (art. 150, inciso VI, alínea c⁸, da CF/88); e buscar garantir a máxima expressão dos direitos de liberdade de expressão religiosa ao impedir que impostos sob “templo de qualquer culto” (art. 150, inciso VI, alínea b⁹, da CF/88) fossem estabelecidos.

Segundo Paulsen (2022, p. 184),

⁷ d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

⁸ 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;

⁹ b) templos de qualquer culto;

“A importância de tomar uma imunidade como garantia fundamental está em lhe atribuir a condição de cláusula pétrea inerente aos direitos e garantias fundamentais, nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição Federal.”

Por último, é importante salientar que a imunidade tributária só se aplica à obrigação principal de pagamento do tributo e não se estende às obrigações acessórias, que se referem aos deveres do contribuinte em relação ao cumprimento das formalidades fiscais. Em outras palavras, entidades beneficentes ou partidos políticos, por exemplo, não precisam pagar impostos devido à imunidade tributária, mas ainda precisam cumprir todas as obrigações acessórias, como apresentar documentos e livros contábeis às autoridades fiscais, entre outros deveres.

Dessa forma, a regra de imunidade estabelece os limites do poder tributário, definindo os limites da competência tributária das entidades políticas e, ao mesmo tempo, confere um direito subjetivo a todos aqueles que são afetados por seus efeitos, seja de forma direta ou indireta.

3.1.1 Classificação da Imunidade Tributária

Em conformidade com o que ensina o autor Eduardo Schoueri (2021, p. 460), as imunidades podem ser classificadas em subjetivas, objetivas ou mistas. A primeira diz respeito aquelas imunidades que atingem os indivíduos, por causa de sua natureza jurídica, como exemplo pode-se citar o imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea "a", da CF/88, o qual dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros.

Já o segundo tipo de imunidade citado, refere-se aquelas que são concedidas com base em alguns fatores, bens ou situações, um exemplo de imunidade objetiva seria o art. 150, VI, “d”, da Constituição, que veda a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Por fim, as imunidades mistas, possuem tanto caráter subjetivo, visto que englobam patrimônio, renda e os serviços de terceiros, quanto objetivo, já que também são atribuídas em consoante a um determinado fato, este seria o caso da imunidade dos templos religiosos, prevista no artigo 150, inciso VI, “b”. Entretanto, de acordo com Schoueri,

A existência de imunidades mistas não é pacífica. Mesmo no Supremo Tribunal Federal, existe ainda entendimento no sentido de que seriam subjetivas essas imunidades, já que vinculadas ao patrimônio, renda ou serviços. O caráter misto, como será visto no caso dos templos, dá-se porque não é relevante a existência de uma pessoa para que se reconheça

a imunidade, e sim, no caso, um templo; identificado este, então o patrimônio, a renda e os serviços com ele identificados estarão imunes. (SCHOUERI, 2021, p. 461)

Ademais, a imunidade objetiva se refere à exclusão da tributação de determinados bens, riquezas ou operações de forma objetiva, sem levar em conta o seu proprietário. Já a imunidade subjetiva é concedida em função da pessoa do contribuinte. No entanto, essa classificação não é absoluta e deve ser analisada caso a caso, uma vez que, que podem existir às, já citadas anteriormente, imunidades híbridas (PAULSEN, 2022, p. 186).

Há também a classificação das imunidades incondicionadas e condicionadas. Regina Helena Costa explica que às imunidades incondicionadas são normas constitucionais que possuem eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, não dependendo de outra determinação para produzir seus efeitos integralmente. No entanto, se a norma constitucional que reconhece a imunidade tributária for de eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas sujeita a restrições, trata-se de uma imunidade "condicionável" aos termos estabelecidos em lei complementar (COSTA, 2001, p. 133).

Um exemplo de imunidade tributária condicionada, é o caso da imunidade para entidades de assistência social, que deve atender a requisitos específicos estabelecidos por lei (conforme estabelecido pelo art. 14¹⁰ do Código Tributário Nacional) para usufruir da imunidade. Por outro lado, a imunidade tributária para templos religiosos não tem essas condições restritivas estipuladas no texto constitucional.

De acordo com Leandro Paulsen (2004, p. 247), diferentemente da alínea c do art. 150 e do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que estabelecem requisitos específicos em lei para a imunidade tributária, a alínea b, também do art. 150, não faz referência a tais requisitos. Portanto, alguns doutrinadores de direito argumentam que a imunidade tributária para templos religiosos não está sujeita a

¹⁰ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001) II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

condições para além daquelas estipuladas no § 4º do art. 150, que se limita a exigir que os templos sejam utilizados para finalidades essenciais relacionadas à prática religiosa.

É possível observar que, embora a imunidade tributária dos templos religiosos seja geralmente considerada como incondicionada pela doutrina, uma vez que não está sujeita a qualquer condição prevista em legislação infraconstitucional, ela ainda possui uma condição estabelecida na própria Constituição Federal de 1988, especificamente no § 4º do art. 150. Essa condição constitucional é objeto de intensa controvérsia em termos de interpretação, o que constitui o foco central do presente estudo.

Outrossim, ainda referente às imunidades condicionadas e incondicionadas e a imunidade dos templos religiosos, tem-se que, para Paulsen,

Cabe observar, porém, que sempre teremos o condicionamento ao menos à preservação do valor que inspira a regra de imunidade. Desse modo, mesmo a imunidade das instituições religiosas – a princípio incondicionada – só se justifica em face da manifestação da religiosidade e das atividades que lhe são inerentes ou correlatas, mantido o sentido finalístico, sob pena de se desvirtuar a garantia constitucional. A invocação do caráter incondicionado de determinada imunidade não se presta, por exemplo, para estendê-la a atividades econômicas, mesmo que os recursos venham a ser aplicados na atividade-fim. (PAULSEN, 2022, p. 185)

3.2 Diferença entre Imunidade e Isenção

Muitas vezes o conceito de imunidade e de isenção são confundidos, porém existe uma grande diferença entre estes dois institutos do Direito Tributário, cabe destacar também que estes são diferentes da não incidência, da alíquota zero e da anistia. Ao discorrer sobre o tema, o autor Eduardo Sabbag (2018, p. 368) afirma que, “Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação.”.

Desta forma, pode-se dizer que, no âmbito tributário, a imunidade constitui uma espécie de não incidência tributária que decorre diretamente da Constituição Federal. Por outro lado, a isenção consiste na dispensa do pagamento de um tributo previsto em lei, que pode ser revogado ou modificado pelo Poder Legislativo.

Além disso, de acordo com o autor Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 247), a imunidade é uma norma constitucional que tem como função contribuir de maneira especial para definir as competências tributárias, atuando antes da incidência do tributo. Em contrapartida, a isenção é uma medida prevista na legislação ordinária

que reduz o âmbito de aplicação dos critérios da hipótese de incidência do tributo. A dinâmica da isenção exige um encontro entre as normas que regem o tributo e a regra de isenção.

Outrossim, em consonância com Leandro Paulsen, a imunidade é uma norma presente na Constituição, cuja finalidade é impedir que certas situações ou pessoas sejam tributadas. Trata-se de uma norma negativa de competência tributária, que proíbe a própria instituição do tributo. Por exemplo, se os livros são imunes a impostos, o legislador não pode determinar a incidência do ICMS sobre a circulação de livros, pois isso seria considerado inconstitucional. Sobre a isenção, o autor afirma que,

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. (PAULSEN, 2022, p. 470)

Através disso, observa-se que o efeito da isenção é definido pelo art. 175¹¹ do CTN como uma hipótese de exclusão do crédito tributário. Assim, as especulações doutrinárias acerca da natureza da isenção são consideradas irrelevantes, pois não podem se sobrepor a um dispositivo válido presente nas normas gerais do direito tributário. Conforme a sistemática do CTN, a exclusão do crédito tributário significa que a obrigação surge, mas o sujeito passivo é dispensado do seu cálculo e cumprimento.

Outra grande diferença entre os dois institutos é que no que se refere a isenção, a mesma pode ser concedida por lei específica, a qual deverá definir seus requisitos, condições e abrangência, como preveem os arts. 150, § 6º¹², da CF, e

¹¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

176¹³ do CTN. Portanto, é permitido que as pessoas políticas criem uma isenção específica para um tributo sob sua competência tributária, desde que estejam em conformidade com as leis do sistema jurídico. Isso é diferente da imunidade, que é estabelecida previamente por norma constitucional que retira a competência tributária dos entes federativos sobre certas matérias.

Além disso, é possível que o legislador estabeleça o alcance da isenção tributária, limitando-a a tributos específicos ou pessoas ou operações específicas. No entanto, no caso de uma isenção genérica, não se aplicará a taxas e contribuições de melhoria, que são tributos com caráter contraprestacional, nem a tributos instituídos após a concessão da isenção. É importante ressaltar que as isenções de taxas e contribuições de melhoria precisam ser específicas e claras. Tudo isso encontra-se previsto no artigo 177¹⁴ do CTN. (PAULSEN, 2022, p. 471)

Em paralelo a isso, Eduardo Sabbag (2018, p. 369) afirma que,

“É importante destacar, ademais, que enquanto a norma de isenção avoca a interpretação literal, a imunidade, por força da visão do STF, admite interpretação ampla à luz dos princípios constitucionalmente consagrados.”

É de igual importância mencionar que a isenção pode ser classificada em simples e onerosa. Segundo Paulsen (2022, p. 472), o primeiro tipo é um benefício fiscal o qual pode ser cancelado a qualquer momento, desde que sejam respeitadas as garantias de anterioridade de exercício e nonagesimal, conforme estabelece o art. 178¹⁵ do CTN. Essas garantias estão fundamentadas no artigo 104, inciso III¹⁶, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o segundo tipo de isenção é concedido em troca de determinadas ações do contribuinte, como investimentos, é um benefício fiscal que não pode ser negado a quem tenha cumprido as condições para sua obtenção.

¹³ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

¹⁴ Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria; II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

¹⁵ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

¹⁶ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Mesmo diante da revogação da lei que concedeu a isenção, o direito adquirido será garantido, conforme previsto no art. 178 do CTN e na Súmula 544 do STF (BRASIL, 1969). Esta última estabelece que as isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser suprimidas livremente. Portanto, aqueles que tenham direito adquirido à isenção continuam a usufruí-la, mesmo após a revogação da lei.

3.2.1 Outras Formas de Exoneração da Obrigação Tributária

Como mencionado previamente, existem outros meios pelos quais o contribuinte fica exonerado de arcar com o tributo, sendo eles: anistia; não-incidência; alíquota zero. Cada institutos deste possui sua particularidade e, por isso, serão analisados e conceituados ao longo deste tópico.

Tratando-se da alíquota zero, tem-se que esta é uma forma de exoneração fiscal que pode ser definida por lei ou decreto da autoridade competente. Sendo assim, a desoneração acontece porque a norma tributária define um valor zero para o elemento quantitativo (alíquota) da obrigação tributária, impedindo a cobrança dos contribuintes.

Nesse tipo de exoneração, o fato gerador ocorre e gera a obrigação tributária, mas, ao calcular o valor a ser pago, a legislação estabelece uma alíquota de valor zero, resultando em uma clara desoneração para os contribuintes. A alíquota zero pode ser estabelecida ou alterada pela autoridade competente a qualquer momento, conforme os interesses da entidade política em relação àquela isenção de impostos. De acordo com Paulsen (2022, p. 469),

A alíquota zero corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Zero ponto percentual sobre qualquer base resultará sempre em zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido.

Em relação ao instituto da não incidência, considera-se que o mesmo incide sobre aquelas situações que não estão estabelecidas por lei como componentes os quais geram uma obrigação tributária. Isso ocorre devido ao princípio da legalidade, que estabelece que um tributo só pode ser instituído por lei, sendo impossível a tributação de um fato sem que a legislação preveja essa possibilidade.

Um exemplo desta exoneração tributária é o caso do imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII¹⁷, da CF/88, porém que ainda não começou a incidir, por causa da ausência de uma lei complementar que defina seus critérios. No entanto, a não-incidência pode ser encerrada assim que uma legislação estabeleça a incidência de tributos sobre aquele fato específico. Da forma que leciona Paulsen (2022, p. 469),

A não incidência está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, a contrario sensu, da abrangência ditada pela própria norma tributária impositiva. Revela-se na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

Por fim, o instituto jurídico da anistia ocorre quando o legislador elimina a obrigação de pagamento do crédito tributário decorrente de violações à legislação tributária, dispensando assim o pagamento da multa. Isto encontra-se previsto no artigo 180 do Código Tributário Nacional, o qual prevê,

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:
I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Outrossim, a concessão da anistia só pode ser feita por meio de uma lei específica, a qual irá tratar exclusivamente dessa questão tributária, conforme previsto no artigo 150, § 6º, da CF/88. Em conformidade com o que ensina o autor Leandro Paulsen, essa condição tem como fundamento evitar que anistias sejam incluídas em ordenamentos jurídicos que tratam sobre outras matérias, através de emendas parlamentares ou dispositivos adicionais, e que sejam aprovadas sem uma discussão adequada pelo Congresso (PAULSEN, 2022, p. 472).

Como o objetivo da anistia é perdoar certas infrações, a mesma só se aplica às infrações já cometidas. Ademais, não há a possibilidade dela ser conferida a atos que são considerados crimes ou contravenções, realizados com fraude, dolo ou simulação, conforme dispõe o inciso I, do art. 180, CTN, visto acima.

Além disso, ainda em consonância com o pensamento de Paulsen (2022, p. 474), o legislador possui o poder de determinar o alcance da anistia concedida, de

¹⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

forma a abranger apenas infrações específicas, e é válido estabelecer condições. O legislador pode, ainda, oferecer anistia mediante o cumprimento da condição de pagamento do tributo dentro de um prazo estabelecido, como medida para incentivar a regularização dos débitos e aumentar a arrecadação em um período determinado.

4 CULTOS E TEMPLOS RELIGIOSOS

Como visto previamente neste trabalho, o artigo 150, VI, “b”, prevê que é proibido instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Entretanto, antes de estudar a fundo todos os aspectos que envolvem este tema, precisa-se compreender o que a doutrina e o ordenamento jurídico brasileiro entendem por templos de qualquer culto.

Faz-se necessário também, destrinchar os panoramas do Estado Laico e do Direito à Liberdade Religiosa, tópicos que estão intimamente ligados à imunidade tributária conferida aos templos. Diante disto, o presente capítulo irá buscar explorar estes assuntos, para que fique claro o entendimento da imunidade.

4.1 Conceito de Templos sobre Qualquer Culto

A Carta Magna brasileira não define em seus artigos o que seriam os templos ou até mesmo os cultos, o que abre espaço para algumas interpretações doutrinárias, as quais são importantes para entender o alcance da imunidade tributária para esses lugares e indivíduos, por isso, essas acepções serão vistas ao longo deste tópico. Contudo, antes de adentrar no conceito de “templo”, é preciso perpassar primeiro pelo conceito de “culto”.

Segundo leciona o autor Eduardo Sabbag (2017, p. 426), culto seria a expressão de práticas religiosas que se aderem aos valores estabelecidos no texto constitucional de maneira programática e teleológica. Nas palavras do autor,

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune. (SABBAG, 2017)

Assim, não são protegidas seitas com crenças não convencionais, demoníacas ou satânicas, que promovam a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo irracional ou visionário, segundo o autor citado. É

importante ressaltar que todas as formas racionalmente possíveis de expressão organizada de religiosidade estão incluídas dentro desse escopo semântico (CARVALHO, 2022).

Sob outro ponto de vista, o autor Roque Carrazza afirma que, culto é uma palavra que possui vários sentidos, ou seja, é polissêmica, logo, pode significar um conjunto de liturgias concebidas pela Igreja ou a própria confissão religiosa em si. Porém, analisando o texto constitucional do artigo 150, VI, alínea “b”, tem-se que culto é visto no sentido de confissão religiosa,

II - Confissão religiosa nada mais é que uma entidade dotada de estrutura orgânica hierarquizada, instituída com o objetivo fundamental de agrupar, de modo permanente, pessoas que partilham das mesmas crenças transcendentais, vale dizer, que nutrem a mesma fé numa dada divindade. (CARRAZZA, 2013, p. 872)

Sendo assim, o termo "culto", para Carrazza, quando utilizado para se referir a uma confissão religiosa envolve quatro elementos distintos: a) a existência de uma crença compartilhada em um Ser Supremo e Transcendente; b) a prática de atos de culto que estabelecem a relação dos fiéis, em número significativo, com o Ser Supremo e Transcendente em que acreditam; c) a presença de uma organização jurídica, mesmo que mínima, que inclua a designação da entidade, seu regime de funcionamento e seus órgãos representativos, como um ministério sacerdotal, pastoral ou hierárquico; d) a demonstração de certa estabilidade, ou seja, a intenção de perdurar ao longo do tempo (CARRAZZA, 2013, p. 872).

Em relação ao conceito de templo, cabe ressaltar que a Constituição, ao utilizar este termo, teve a intenção de abranger um conceito amplo, visando englobar uma variedade de situações que se enquadram nessa esfera. Ao mencionar os "templos", a Constituição não estabeleceu limitações quanto à forma ou estrutura do local, adotando um conceito abrangente e igualitário que busca garantir, da melhor maneira possível, o direito à liberdade religiosa.

Entretanto, a doutrina encontra dificuldade em tentar conceituar o que seriam templos, segundo Eduardo Sabbag (2017, p. 427), existem três principais teorias que tentam definir o assunto, sendo elas: Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa); Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade); Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade).

De acordo com a primeira teoria citada, a definição do templo consiste no local destinado à realização do culto religioso. Baseia-se na concepção de que o

templo religioso é uma entidade material, ou seja, um conjunto de coisas que está ligado exclusivamente ao local onde ocorre o culto. Um exemplo disto, é que não deve haver a aplicação do IPTU sobre o imóvel - ou parte dele - que é dedicado à celebração religiosa, mesmo que o culto ocorra no quintal ou terreiro da casa. Em conformidade com Sacha Calmon (2020, p. 326), autor defensor desta teoria,

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa que tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.

Já para a segunda teoria trazida à tona neste trabalho, o templo abrange tudo o que direta ou indiretamente possibilita a prática do culto religioso. Dessa forma, estão isentos de impostos tanto o local principal destinado ao culto como também seus anexos, ou seja, o conjunto de relações jurídicas relacionadas a direitos e deveres.

Isso significa que não serão aplicados impostos sobre o local em si, bem como sobre as estruturas e espaços adjacentes que estão diretamente ligados à realização do culto. Um dos principais defensores desta teoria, Aliomar Baleeiro, afirma que templo é “também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos” (BALEEIRO, 2009, p. 311).

Por último, conforme a terceira teoria, o templo é considerado como uma entidade, sendo esta entendida como uma instituição, organização ou associação responsável pela manutenção do templo religioso, independentemente das coisas e pessoas envolvidas. Neste sentido, o conceito de templo-entidade vai além do formato destacado na teoria clássica restritiva, e da estrutura associada à concepção clássica liberal. Ao contrário do que as outras teorias preconizam, aqui ele aproxima-se da ideia de organização religiosa em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

O autor Flávio Campos (2000, p. 48), principal defensor da teoria moderna que possui fundamento no §4º do artigo 150 da CF/88, leciona que,

Ora, o § 4º do art. 150 limita a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços dos templos de qualquer culto. O templo é designado pela Constituição, assim, nitidamente, como sujeito de direito: titular de patrimônio e de renda e prestador de serviços. O templo-local de culto, bem

como o templo-conjunto de bens e atividades, não podem ser titulares de patrimônio. Podem ser objeto deste patrimônio (...) [também] não podem ser titulares de renda; podem ser instrumentos de geração de renda para alguém que, aí sim, será seu titular. (...) é intergiversável que a Constituição utilizou o termo "templo" não no sentido de "local destinado a culto", nem no sentido de bens e atividades imediatamente vinculados ao culto, mas sim no sentido de "igreja" enquanto "instituição religiosa". A conjugação dos dispositivos citados conduz à conclusão de que a imunidade é das igrejas, enquanto entidades ou associações religiosas, e não dos "templos", enquanto locais ou conjunto de bens e atividades destinados aos cultos.

Ademais, para Sabbag (2017, p. 429), a abordagem moderna tem se revelado a mais apropriada para lidar com a questão tributária dos templos religiosos, devido à natureza dinâmica dessa atividade e à diversidade de questões jurídicas que ela envolve.

4.2O Estado Laico

Posto o conceito de templo e culto para a doutrina brasileira, é imperativo compreender qual a relação entre a imunidade tributária dos templos e o laicismo do Estado Brasileiro. Sob essa ótica, a laicidade se caracteriza como a obrigação de um Estado de criar um ambiente respeitoso para todos os cultos, sem estabelecer qualquer vínculo entre a estrutura político-administrativa do poder estatal e as instituições religiosas.

Portanto, a razão fundamental de um Estado laico é promover uma convivência harmoniosa entre os diferentes sistemas de crenças religiosas presentes em uma sociedade. Além disso, a laicidade exige o respeito e tratamento igualitário de todas as religiões, assim como o direito de não aderir a nenhuma religião ou adotar o ateísmo. O objetivo é estabelecer um ambiente livre e igualitário em termos de crença, evitando qualquer tipo de favorecimento estatal a um determinado culto em detrimento de outros.

O Estado Laico surge no país após a proclamação da República em 1889, é a partir disto que se deixa de proteger e favorecer, de forma majoritária, o catolicismo, para que assim, haja a tolerância da pluralidade de religiões que o Brasil possui. Em conformidade com o pensamento de Eduardo Sabbag (2017, p. 423),

Esse modo de pensar, que pode ser intitulado de laicismo ou secularismo, veio dar espaço às instituições públicas e à sociedade civil, que mantendo total independência em relação aos dogmas religiosos, tende a rechaçar, ao menos teoricamente, a ingerência direta de qualquer organização religiosa nos assuntos de Estado. Tal pluralismo religioso, na seara das religiões, corrobora o Estado de Direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como "um dos pilares do liberalismo e do

Estado de Direito". A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir.

Desta maneira, a laicidade não é uma ordem definitiva que se aplica de forma absoluta. Pelo contrário, ela é entendida como um mandado de otimização, a ser realizado no contexto específico, dentro das possibilidades factuais e jurídicas, levando em consideração a ponderação de princípios constitucionais. O dispositivo que prevê a laicidade é o artigo 19, inciso I, da CF/88, o qual dispõe

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - 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;

Ademais, segundo Roque Cazzarra (2013, p. 860), o Estado permite a existência de todas as religiões, desde que não violem a moral, os bons costumes ou representem uma ameaça à segurança nacional. No entanto, há uma presunção de legitimidade em relação às religiões, que só será contestada mediante prova contrária apresentada pelo Poder Público. O doutrinador conclui que,

(...) o Estado Brasileiro é incontestavelmente laico - vale dizer, não confessional. Todavia, como já sinaliza o "Preâmbulo" de nossa Carta Magna (que invoca a proteção "de Deus", no sentido de "Ser Transcendental"), está longe de ser ateu ou inimigo da fé. Pelo contrário, respeita todas as religiões, conquanto delas se mantenha equidistante, e dá às pessoas a opção de, sem sofrerem gravames fiscais, virem a praticar qualquer delas ou, até, não praticarem nenhuma. (CARRAZZA, 2020, p. 860)

Levando em consideração o âmbito tributário, também é necessário garantir tratamento igualitário. Devido à isso, é imprescindível que a imunidade tributária concedida aos templos sobre qualquer culto seja realmente respeitada e aplicada à todos os templos, das mais diversas religiões, visto que isso garante o bom funcionamento do Estado Laico e a liberdade religiosa dos indivíduos, como será visto no tópico a seguir.

4.3 Direito Fundamental à Liberdade Religiosa

Visto a definição de laicidade e Estado Laico, torna-se imperativo compreender a relação entre estes, a imunidade tributária dos templos e o Direito Fundamental à Liberdade Religiosa. Porém, antes de entrar nessa associação, é preciso entender a liberdade de crença. Primeiramente, a mesma encontra-se disposta no artigo 5º, incisos VI, VII e VIII da Constituição Federal de 1988, os quais

estabelecem, de forma resumida, que todas as pessoas têm o direito à liberdade de pensamento e de religião, incluindo a livre prática de sua fé, sendo garantida a proteção do Estado aos lugares de culto religioso. Além disso, é assegurado o direito à assistência religiosa e proibida qualquer forma de discriminação com base em crenças religiosas.

É uma garantia de harmonia social em relação à intolerância religiosa e um requisito essencial para a construção de uma sociedade que busca combater as desigualdades. Cabe frisar que, além disso, é uma cláusula pétrea da Constituição Federal.

Outrossim, o direito de acreditar ou não em uma determinada crença e de praticar ou não uma religião é uma esfera de liberdade que deve ser protegida dentro de um Estado Democrático. Trata-se de uma questão de vontade individual e um direito fundamental que está intrinsecamente ligado a uma democracia constitucional. É estritamente proibido sujeitar alguém a pressões sociais, discriminações ou imposições externas baseadas em suas crenças.

De acordo com Sabbag,

A liberdade religiosa significa que o cidadão poderá professar a fé, no culto e templo que lhe aprouverem, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião, em livre escolha. Para demonstrar a dimensão da liberdade religiosa no Brasil, tenho-me valido de uma máxima, em paráfrase, com certo tom jocoso: "Entre nós, brasileiros: crer ou não crer... eis a 'opção!'". (SABBAG, 2017, p. 424)

Já para o jurista José Afonso da Silva (2002, p. 248), a liberdade religiosa abrange diversos aspectos envolvendo a liberdade de escolher uma religião, a liberdade de se unir a qualquer seita religiosa e o direito de mudar de religião. Além disso, inclui a liberdade de não aderir a nenhuma religião, bem como a liberdade de não ter crenças, expressando livremente o agnosticismo ou o ateísmo. No entanto, essa liberdade não abrange a possibilidade de interferir no livre exercício de qualquer religião ou crença, pois a liberdade de uma pessoa se estende apenas até o ponto em que não prejudique a liberdade dos outros.

Carrazza, por sua vez, afirma que a liberdade religiosa, é uma expressão dos direitos humanos na sociedade, apresenta três dimensões fundamentais: a dimensão individual, a dimensão social e a dimensão política. A dimensão individual engloba o direito de possuir convicções pessoais relacionadas a questões espirituais ou religiosas.

Por outro lado, a dimensão social diz respeito ao direito de manifestar essas convicções livremente, ou seja, de expressar e praticar a sua religião, de acordo com as suas crenças. Já, a dimensão política compreende o direito de objeção de consciência, ou seja, o direito de se recusar a realizar determinadas práticas ou obedecer a certos preceitos religiosos, quando estes entram em conflito com a consciência individual. Essas três dimensões da liberdade religiosa são interligadas e constituem aspectos essenciais para garantir o pleno exercício desse direito fundamental (CARRAZZA, 2020, p. 855). Por fim autor ainda afirma que,

Como vemos, a liberdade religiosa, afirmada em nosso texto constitucional, reclama, máxime das autoridades públicas, o pleno respeito às convicções e à independência espiritual de cada indivíduo. Direito fundamental, consagrado na própria Declaração Universal dos Direitos Humanos (art. 18), da qual o Brasil é signatário, é, em nosso ordenamento constitucional, "cláusula pétrea", não podendo, pois, ser derogado, nem mesmo por meio de emenda constitucional. Em suma, o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas - sejam quais forem - de seus habitantes, pelo que deve manter neutralidade sobre o assunto e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes no País.

Posto tudo isso, pode-se relacionar o Estado Laico e a liberdade de religião. Neste sentido, para Maria Emília Corrêa,

A ideia de laicidade ou de separação entre Igreja e Estado, ainda que não seja pressuposto de liberdade religiosa, é elemento que fortalece a preservação desse direito fundamental. O próprio grau de liberdade religiosa em uma sociedade pode ser medido levando-se em conta, entre outras características, o tratamento dispensado pelo Estado às atividades religiosas e o grau de identificação entre as instituições governamentais e religiosas. (DA COSTA, 2008, p. 97)

Nessa mesma linha, o autor Roberto Blancarte (2008, p. 29) afirma que o Estado laico representa a primeira forma de organização política que assegurou as liberdades religiosas. Na visão do autor a liberdade de crença, a liberdade de culto e a tolerância religiosa foram conquistadas graças à existência do Estado laico, e não como resultado de uma oposição a ele. Logo, a liberdade religiosa só é possível porque o sistema jurídico desse Estado se desvinculou de qualquer influência religiosa, permitindo que, sob a égide democrática e da liberdade, cada indivíduo tenha autonomia em relação à sua crença e culto respeitados. Isto explica a relação entre os dois institutos e o porquê da laicidade ser uma premissa essencial para garantia dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

Contudo, o preâmbulo da Constituição prevê que,

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

A primeira vista a frase “(...) sob a proteção de Deus (...)” parece ser contrária aos princípios de Liberdade Religiosa e do Estado Laico vistos. Porém o jurista Aliomar Baleeiro (2013, p. 308), já mencionado, declara que quando o preâmbulo da Constituição afirma que a mesma é resultado da vontade dos representantes do povo brasileiro, reunidos sob a proteção de Deus, para estabelecer um regime democrático, também expressou a crença em determinados valores espirituais. Consequentemente, a Constituição buscou proteger, preservar e incentivar esses valores por meio dos meios eficazes disponíveis.

Portanto, para o autor em questão fica evidente que a imposição de tributação sobre as crenças religiosas dificultaria a realização plena do estado democrático de direito, pois poderia dificultar a integração e disseminação social de certos princípios e valores consagrados constitucionalmente (BALEIRO, 2013, p. 308). Desta forma, a imunidade tributária em foco é uma extensão do art. 5º, VI, da Constituição, que estabelece a inviolabilidade da liberdade de crença e garante a todos o pleno exercício dos cultos religiosos.

Para Leandro Paulsen,

Ao estar direcionada para a proteção da liberdade religiosa, a imunidade alcança os mais diversos credos, inclusive as igrejas e os movimentos religiosos em geral que não são predominantes na sociedade brasileira. Aliás, “o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião”, de modo que “certas práticas que poderiam ser consideradas ‘seitas’, e não ‘religiões’, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado”. Mas não restam alcançados, por contraposição ao valor tutelado pela norma, as seitas satânicas, “por contrariar a teleologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus” (PAULSEN, 2017, p. 199)

Outrossim, de acordo com Carvalho (2019, p. 250) nenhuma restrição deve ser imposta para impedir ou dificultar esse direito de todos os cidadãos e o constituinte entendeu por isentá-los também do encargo representado pela exigência de impostos. Sobre o assunto, Roque Cazzarra postula,

A ratio essendi do art. 150, VI, "b", da CF é o direito fundamental à liberdade religiosa, como bem o percebeu Ricardo Lobo Torres, verbis: "O fundamento jurídico da imunidade dos templos é a liberdade religiosa, um dos pilares do Liberalismo e do Estado de Direito. O cidadão pode praticar a religião que quiser - ou não praticar nenhuma - sem que esteja sujeito ao pagamento de qualquer tributo. A imunidade fiscal, no caso, é um atributo da própria pessoa humana, é condição de validade dos direitos fundamentais" (CAZZARRA, 2020, p. 860)

Diante de todo o exposto, pode-se observar uma notável semelhança nos princípios apresentados, no sentido de que a imunidade religiosa tem como valor fundamental a liberdade religiosa, visando evitar que o Estado crie obstáculos ao exercício do culto. Ademais, a maneira pela qual o Estado realizaria a cobrança e fiscalização, juntamente com as penalidades aplicáveis, poderia representar um risco maior e mais justificável para a liberdade de culto de uma ou outra religião, em comparação com o valor monetário que deveria ser pago.

Por fim, pode-se concluir que ao garantir a imunidade aos templos religiosos, a Constituição Federal não está fornecendo um privilégio, mas protegendo um valor jurídico considerado fundamental para o Estado. Como dito anteriormente no tópico sobre os limites ao poder de tributar, as imunidades conferidas pela norma constitucional servem para assegurar direitos essenciais à dignidade da pessoa humana, a imunidade tributária dos templos não difere disso.

5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Até o presente ponto deste trabalho, os principais conceitos sobre imunidade tributária e templos foram explorados e debatidos, agora pode-se esclarecer tudo que envolve a imunidade dos templos de qualquer culto. Com o objetivo de determinar o foco para o tema, compreende-se, como visto no capítulo anterior, que a impossibilidade de estabelecer imposto sobre templo de qualquer culto foi uma maneira de assegurar o exercício das liberdades religiosas, as quais encontram proteção constitucional no artigo 5º, inciso VI¹⁸.

Não obstante a isso, entende-se que o assunto não se encerra apenas com a análise do que institui a Constituição Federal de 1988, uma vez que há alguns contornos que inviabilizam a resolução do tema.

¹⁸ 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;

A imunidade dos templos religiosos estabelece uma disposição constitucional de isenção de impostos sobre os locais de culto de todas as religiões. Isso não se trata de um benefício concedido por isenção, mas sim de uma exoneração fundamentada na Constituição, que pode ser denominada como "imunidade religiosa".

5.1 Imunidade à Luz da CF/88 e da Jurisprudência

A imunidade tratada no presente trabalho encontra-se prevista no artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal, como já visto nos capítulos anteriores,

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;

§ 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;

É fundamental lembrar também que a imunidade dos templos religiosos, conforme estabelecido na constituição atual, encontra seu fundamento nas garantias fundamentais contidas nos incisos VI, VII e VIII do artigo 5º, incisos que dispõe,

"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; [...]."

Essa garantia tem como escopo a proteção de direitos fundamentais, como o próprio direito à liberdade de religião ou crença, assegurando a não interferência do Estado nas atividades das entidades religiosas ao estabelecer a proibição de estabelecer impostos em suas funções essenciais ao funcionamento destas e, também, a garantia de continuidade da organização, ao amenizar os custos para seu funcionamento.

Em suma, o direito à liberdade de religião ou crença está protegido normativamente como um direito fundamental, e não somente à liberdade, como também assegura o livre exercício dos cultos religiosos, assim como a proteção dos

locais de culto e de suas liturgias¹⁹. Também, garante a assistência religiosa em entidades coletivas e militares de internação coletiva e a objeção de consciência em casos de motivo religioso ou convicção filosófica que demandem o não cumprimento de determinada obrigação legal²⁰. Ainda, prevê a vedação aos Estados, Municípios, à União e ao Distrito Federal o estabelecimento de cultos religiosos ou igrejas, além de proibição de embarçar o funcionamento desses, assim como de manter relações de dependência ou aliança com determinadas entidades religiosas²¹.

Diante disto, observa-se que existe uma dificuldade de depreender o que seria adequado dentro do conceito de religião para fins de proteção prevista na norma constitucional. Com o intuito de fornecer subsídios ao tema, o tributarista Leandro Paulsen afirma que o,

pressuposto essencial relacionado ao conceito de religião e que delimita o objeto dos templos de qualquer culto cuja prática é imunizada: a fé em algo imaterial que extrapola a vida física, mas que lhe dá sentido e a orienta, a transcendência. É preciso que esteja presente “a tríplice marca da religião: elevação espiritual, profissão de fé e prática de virtudes. (PAULSEN, 2017)

Destarte, a imunidade tributária recairia sobre aqueles espaços em que fossem utilizados para que as pessoas se organizassem para realização de cultos ou reuniões cujo objetivo estivesse relacionado àquilo que elevaria sua espiritualidade em alguma medida.

Enquanto certas reuniões não desfrutam da proteção tributária constitucional, a jurisprudência tende a conferir uma proteção mais ampla às religiões mais difundidas no Brasil. Nesse sentido, um recurso especial importante julgado pelo Superior Tribunal de Justiça destacou, de acordo com o entendimento reiterado daquela Corte, dois pontos relevantes: 1) que não apenas os imóveis já construídos possuem imunidade tributária, mas também aqueles em processo de construção; e 2) que há uma presunção a favor do contribuinte de que o referido imóvel se destina à prática religiosa.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ITBI. ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA, DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CERTIFICADO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 150, VI, b DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL EMITIDO PELO ENTE TRIBUTANTE. ALEGAÇÃO DE DESVIO DE FINALIDADE. ÔNUS QUE CABE AO ENTE MUNICIPAL. PRECEDENTES.

¹⁹ Conforme artigo 5º, VI, Constituição Federal.

²⁰ Conforme artigo 5º, VII, Constituição Federal.

²¹ Conforme artigo 19, I, Constituição Federal.

INAPLICABILIDADE DA CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA PREVISTA NO ART. 37, §§ 1o. E 2o. DO CTN. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO/RJ A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Discute-se, no Apelo Nobre de iniciativa do Município do Rio de Janeiro/RJ, se o reconhecimento de imunidade tributária do ITBI, concedido à instituição religiosa nos termos do art. 150, VI, b da CF/1988, fica submetido à condição resolutória, nos termos do art. 37, §§ 1o. e 2o. do CTN.

2. **A imunidade das entidades religiosas é uma garantia constitucional, sendo a sua aplicação imediata, o que implica presunção relativa quanto à ocorrência da vinculação do imóvel. Ademais, a regra imunizante alcança não só os templos construídos, mas também as propriedades de entidade religiosa destinadas para os fins constitucionalmente protegidos.**

3. Nos termos do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, o fato gerador exsurge do negócio jurídico, não dependendo de outro ato para sua concretização.

4. De acordo com o art. 35, I do CTN, o fato gerador do ITBI ocorre, em seus aspectos material e temporal, com a transmissão, a qualquer título, da propriedade imobiliária. Apenas nesse momento é legítima a exigência do imposto de transmissão.

5. Na situação aqui verificada, no momento da aquisição do imóvel, o próprio ente tributante reconheceu a recorrida como entidade religiosa sem fins lucrativos, detentora do direito de imunidade tributária, além de reconhecer que o imóvel por ela adquirido estava relacionado com a sua atividade essencial. Ou seja, no momento em que se verificou o fato gerador da exação a entidade religiosa estava amparada pelo certificado de imunidade tributária constitucional, o que torna ilegítima a cobrança do imposto de transmissão. (AgInt no REsp 1678426 / RJ, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 17/11/2020, p. 24/11/2020)

Neste sentido, a destinação dos imóveis para fins religiosos é presumida, cabendo àquele ente que visa a tributação comprovar que a presunção, no caso concreto, não deve prosperar. Para afirmação da tese, aponta-se um julgado de um Tribunal local, do Estado de São Paulo, que demonstra tal conclusão.

EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. DECISÃO QUE REJEITA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IMUNIDADE. ENTIDADE RELIGIOSA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE QUE O BEM DE RAIZ É DESTINADO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS DA IGREJA, CABENDO AO FISCO PROVAR O CONTRÁRIO, O QUE NÃO FEZ. PRECEDENTES. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. EXECUÇÃO EXTINTA. Sendo a agravante entidade religiosa e ausente prova --cujo ônus recai sobre o ente tributante-- de que o imóvel não é destinado a sua atividade precípua, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária. (Agravado de Instrumento no processo 2173551-55.202.8.26.0000 à 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Relator Botto Muscari, j. 24/08/2021, j. 24/08/2021)

Por fim, é importante destacar que a proteção constitucional não pode ser prejudicada por exigências excessivas que impeçam a efetiva aplicação da salvaguarda estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea b. É relevante ressaltar o

parágrafo 4º do mesmo dispositivo, que assegura: "As restrições mencionadas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', aplicam-se exclusivamente ao patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". Dessa forma, fica estabelecido que a imunidade não se refere ao prédio em si, mas sim às atividades realizadas naquele local.

Portanto, pode-se inferir que a imunidade concedida aos templos de qualquer culto engloba tanto o próprio templo quanto às atividades essenciais relacionadas ao culto. Com o intuito de evitar obstáculos à prática religiosa protegida pela isenção tributária, a legislação brasileira estabelece que a comprovação de que um imóvel não está vinculado a templos religiosos deve ser realizada pelo órgão fiscalizador.

Qualquer interpretação contrária a isso resultaria em uma restrição injustificada aos direitos fundamentais, uma vez que os procedimentos necessários para comprovar essa destinação junto ao poder público podem ser demorados e financeiramente inviáveis. Em suma, presume-se que um determinado imóvel se destina a fins religiosos, cabendo ao poder público o ônus de comprovar o contrário.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. REQUISITOS LEGAIS. COMPROVAÇÃO. REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. SÚMULA 279/STF. A Corte vem optando por conferir tratamento privilegiado às diversas espécies de imunidades, de modo a atribuir-lhes a máxima efetividade possível. Um reflexo desta forma de compreender o instituto é que a imunidade só deve ser afastada mediante prova em sentido contrário produzida pela Fazenda. Dissentir das conclusões adotadas pelo Tribunal de origem quanto ao preenchimento dos requisitos legais demandaria tão somente o reexame do acervo probatório constante dos autos, providência vedada nesta fase processual (Súmula 279/STF). Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 808340 AgR, Relator Ministro Luís Roberto Barroso, j. 02/12/2014, p. 19/12/2014)

Sendo assim, no Brasil é garantida a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, diferentemente de outros países, onde essa imunidade pode se estender a organizações religiosas ou edifícios relacionados à religião. A concessão da imunidade no Brasil é analisada caso a caso, levando em consideração a especificidade de cada situação. Vale frisar que a imunidade tributária brasileira tem como fundamento proteger a diversidade de manifestações religiosas, sem necessariamente incentivar ou desencorajar a prática religiosa em si, de acordo com o entendimento do Estado laico no país.

Essa imunidade é restrita ao templo e às atividades realizadas nele, desde que essas atividades tenham como finalidade a promoção do culto. Outrossim, no

que se refere ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), os municípios não podem tributar os prédios ou terrenos utilizados para o exercício do culto religioso, ou seja, os templos.

No entanto, de acordo com Sacha Calmon (2020, pág. 326), compreende-se que os municípios possuem o direito de tributar os terrenos paroquiais, pertencentes à diocese, ordens religiosas, seitas e religiões que tenham fins econômicos, como prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos, seminários, lotes vazios. Entretanto, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver destinado, mesmo que de forma lucrativa, a finalidades educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo cumpridos os requisitos estabelecidos na legislação tributária complementar, relacionados a essas atividades, então a questão passa a se enquadrar na imunidade das instituições de educação e assistência.

Nesse caso, os municípios ficam impedidos de exercer sua competência tributária em relação ao IPTU²². É importante ressaltar que isso já não se trata da imunidade específica dos templos de qualquer culto, que, aliás, devem ser registrados como pessoas jurídicas de direito civil no órgão competente.

Posto isso, tem-se a Súmula Vinculante 52, a qual prevê,

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. (BRASIL, 2015)

É evidente que não se pode considerar a imunidade tributária aplicável ao patrimônio privado dos membros dos cultos religiosos (como padres, pastores, fiéis e outros) que não possuem relação direta com a finalidade da prática religiosa. No entanto, é importante ressaltar que não há uma proibição explícita que impeça a extensão da imunidade tributária para a residência do pároco, bispo, rabino ou líder religioso, bem como para depósitos de bens relacionados ao culto, desde que esses espaços sejam claramente destinados a servir como continuidade dos eventos realizados no local de culto, em conformidade com sua finalidade (CANOTILHO; MENDES; SARLET; STRECK, 2018, p. 3130)

Ademais, o local que serve como moradia dos membros do culto religioso, quando anexada ao templo, não pode ser considerado dentro do escopo da imunidade tributária. A não ser que existam indícios de que o imóvel seja uma

²² *Ibidem*

extensão do culto ou que contribua para o cumprimento das finalidades essenciais daquela religião.

Visto como a jurisprudência e a constituição tratam a imunidade tributária dos templos, faz-se necessário adentrar de forma mais aprofundada no que concerne o parágrafo 4º, já citado, uma vez que ele expõe questões sobre as finalidades essenciais dos templos e este assunto ainda possui algumas controvérsias entre doutrinadores.

5.1.1 O Parágrafo 4º do Art. 150 e as Finalidades Essenciais dos Templos

O já citado artigo que trata sobre a imunidade dos templos religiosos precisa ser interpretado junto com o §4º do mesmo dispositivo constitucional, o qual prevê “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 primeira parte do parágrafo em questão trata sobre a desoneração para impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços.

A respeito disso, Sabbag diz que, ao examinar o §2º do art. 150 da Constituição Federal, que trata da imunidade recíproca (para autarquias e fundações públicas), juntamente com a última parte do §4º do mesmo artigo, pode-se inferir que a imunidade tributária, de forma geral, abrange duas categorias distintas, sendo elas: a imunidade vinculada e a imunidade relacionada.

Ainda em consonância com Sabbag (2018, p. 432), a primeira espécie de imunidade, está relacionada aos casos específicos da imunidade recíproca, tanto aqueles previstos na alínea "a" quanto os aplicáveis às autarquias e fundações públicas, conforme estabelecido no artigo 150, inciso VI, alínea "a" e parágrafo 2º da Constituição Federal. Este tipo, é mais restrito e abrange os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o serviço diretamente explorados.

Em contrapartida, a segunda espécie de imunidade, que encontra-se disposta no artigo 150, VI, alíneas "b" e "c", e §4º da Constituição, está alinhada com a imunidade religiosa e a imunidade condicionada (alínea "c"). Esta é mais abrangente e abrange os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o serviço, tanto direta quanto indiretamente explorados²³. Nas palavras de Sabbag,

A imunidade vinculada, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, da renda e do serviço, abrange apenas os bens necessários para poder

²³ *Ibidem*

funcionar. Exemplo: o prédio de instalação, os bens móveis etc. A imunidade relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto. Exemplo: o prédio alugado a terceiros; o imóvel dedicado ao lazer etc. Sendo assim, se há um imóvel, de propriedade de entidade assistencial, locado a terceiras pessoas, com os aluguéis sendo usados como fonte de custeio para cumprir as finalidades essenciais, não se tem este bem como vinculadamente imune, mas relacionadamente imune.

Disso, pode-se extrair duas correntes de interpretações que divergem em relação ao alcance da norma constitucional em pauta neste capítulo, são elas a corrente ampliativa e a restritiva. De acordo com o autor,

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na esteira de uma interpretação ampliativa, pelos seguintes motivos: (a) por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; (b) por se referir a “rendas e serviços”, e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a “entidade” que o mantém; (c) por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e não esta em si –, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de “templo”. (SABBAG, 2018, p. 431)

Essa interpretação, conhecida como "ampliativa", tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço. Com o objetivo de valorizar a atuação das entidades em atividades relacionadas às suas "atividades essenciais", desde que os recursos obtidos nessas atividades sejam direcionados para tais pessoas jurídicas e não haja prejuízo à livre concorrência²⁴. É importante estabelecer que esta é a corrente aceita pelo STF atualmente. A seguir serão vistos o pensamento de alguns autores sobre esta corrente.

Discorrendo sobre as finalidades essenciais dos templos, Sabbag, como mencionado no tópico anterior afirma que devido à ampla desoneração proposta pela Teoria Moderna, que se baseia no conceito de "templo-entidade", a expressão "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas" implica em certos desdobramentos interpretativos, que são requisitos elementares. Para o autor existem dois requisitos:

1º Requisito elementar: é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante. Exemplo: renda de alugueres de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja; renda da comercialização de objetos sacros vertida para os propósitos religiosos etc

2º Requisito elementar: é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica

²⁴ *Ibidem*

desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina “business purposes” (SABBAG, 2018, p. 433)

Por outro lado, Regina Helena Costa afirma que as finalidades essenciais referem-se aos propósitos intrínsecos à natureza da entidade, ou seja, os objetivos que levaram à sua criação. No caso dos templos de qualquer culto, as finalidades essenciais compreendem a prática do culto, a formação de religiosos, a realização de atividades filantrópicas e a prestação de assistência moral e espiritual aos fiéis. Ainda em consonância com a autora,

[...] se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo, parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150 (COSTA, 2001, p. 129).

Já para Roque Cazzarra,

E quais são as finalidades essenciais do culto? a nosso sentir, as que se referem à prática dos atos litúrgicos, à divulgação das crenças da Igreja (proselitismo religioso), à orientação espiritual dos fiéis, à formação dos ministros da entidade religiosa e ao exercício de atividades filantrópicas e de assistência social, que põem em ação os ensinamentos doutrinários da confissão religiosa. (CARRAZA, 2015, p. 30)

Sobre o assunto, Cazzarra²⁵ afirma que apenas a análise imparcial e objetiva de cada situação específica revelará se as finalidades essenciais do culto estão sendo cumpridas com os recursos da igreja. Se for demonstrado que a entidade religiosa, mesmo obtendo receitas por meio de atividades puramente temporais, as utiliza para alcançar seus objetivos espirituais, não existem fundamentos legais para retirar a imunidade prevista no art. 150, VI, "b" da Constituição Federal.

Outrossim, ainda em conformidade com o autor, o único limite estabelecido pelo § 4º do art. 150 da Constituição Federal para a aplicação da isenção tributária é a proibição de distribuição dos bens ou rendimentos da igreja aos seus dirigentes ou a terceiros que desempenham atividades seculares. Em outras palavras, o dispositivo constitucional em questão impede a apropriação dos recursos da igreja para fins distintos do culto.

Seguindo essa linha de raciocínio, se consideraria irrelevante a origem dos recursos da igreja, desde que sejam legítimos e não violem o princípio da livre

²⁵ *Ibidem*

concorrência²⁶. Além disso, este é também o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como pode-se depreender da Súmula Vinculante 724, a qual dispõe:

"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".

A súmula em questão indica que o critério relevante para desfrutar do benefício em questão não é a forma como os ganhos são adquiridos, mas sim como são utilizados. Resumidamente, o objetivo da isenção tributária é proteger os valores que se destinam ao benefício da igreja e de seus objetivos espirituais, mesmo que provenham de atividades não estritamente religiosas. Carrazza, ainda afirma que,

Assim, correndo-nos de posição anteriormente assumida, pensamos que os ganhos provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da Igreja, da participação em sociedades com fins lucrativos (depois de estas terem recolhido os tributos de estilo), da prestação onerosa de serviços etc. ajustam -se aos ditames do precitado art. 150, § 4º, da CF desde que - insistimos - revertam em benefício do culto, melhor assegurando a liberdade de crença. Em suma, é suficiente para a exoneração constitucional que haja comprovada relação entre as receitas auferidas e as "finalidades essenciais" da confissão religiosa. (CARRAZZA, 2020, p. 866)

Em contrapartida a interpretação ampliativa das normas vista até aqui, tem-se a interpretação restritiva, que mesmo sendo a corrente minoritária ainda é de fundamental importância ser relatada neste trabalho. A visão dos autores que defendem esse movimento é de que a imunidade tributária não se aplica à receita proveniente de transações comerciais em que exista ônus contratual.

Nessa linha de raciocínio, para o autor Aliomar Baleeiro (2019, p. 503), seriam os espaços onde ocorrem os cultos e suas instalações relacionadas, e as receitas provenientes deles juntamente com os serviços que estejam associados ao mesmo, desde que estejam ligados às suas finalidades essenciais.

Outro autor que corrobora essa linha de pensamento é Kiyoshi Harada (2005, p. 293), que ensina que a interpretação ampla que geralmente é atribuída ao princípio da imunidade não deve permitir a tolerância aos abusos que têm ocorrido devido à facilidade de constituição de seitas. A disputa pelos lucrativos dízimos tem intensificado a competição entre as seitas. Desta maneira, as práticas comerciais, mesmo que disfarçadas, realizadas por algumas seitas, que resultam na acumulação de grandes quantias de dinheiro por meio da inocência de seus

²⁶ *Ibidem*

seguidores, não podem permanecer isentas de tributação, pois isso seria uma violação do princípio da igualdade tributária.

Expandindo as ideias vistas acima e de acordo Roque Carrazza (2020, p. 866), as receitas provenientes de lucros, ganhos de capital e aluguéis de imóveis, desde que estejam "relacionadas às finalidades essenciais" do culto, estão isentas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); os serviços prestados mediante pagamento, desde que também contribuam para o benefício do culto, estão isentos do Imposto sobre Serviços (ISS); o patrimônio da igreja, que representa sua manifestação material, está isento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); e assim por diante. A imunidade em questão apenas é revogada quando as receitas, os serviços e o patrimônio da igreja são direcionados a finalidades estranhas ao culto, sendo responsabilidade do Poder Público comprovar essa deturpação.

Ainda segundo Carrazza²⁷, não há nenhuma disposição constitucional que proíba, de forma explícita ou implícita, as igrejas de manterem seus patrimônios ou adotarem medidas para seu crescimento e aprimoramento. Pelo contrário, tais ações são permitidas e até encorajadas, pois contribuem para atrair um maior número de fiéis e fornecem recursos para alcançar seus objetivos espirituais. De fato, uma vez que a Constituição Federal garante a liberdade de culto, todos os meios para assegurá-la e fortalecê-la devem ser protegidos.

Por fim, a Ministra Regina Helena Costa (2019, p. 128) afirma que o patrimônio das instituições religiosas engloba tanto seus bens imóveis quanto móveis, desde que sejam destinados a fins religiosos. Isso inclui, por exemplo, o edifício onde ocorre o culto, o local da liturgia, o convento, a residência do padre ou ministro, o cemitério e os veículos utilizados como templos móveis.

A renda tida como isenta é a que surge da prática de atividades religiosas, abrangendo as doações dos fiéis (incluindo ofertas e dízimos), assim como os ganhos provenientes de investimentos financeiros, uma vez que esses têm como objetivo preservar o patrimônio da instituição. Ademais, os serviços religiosos são isentos de impostos, independentemente de serem prestados de forma gratuita ou não, mesmo que envolvam a entrega de bens, como no caso da assistência aos pobres²⁸.

²⁷ *Ibidem*

²⁸ *Ibidem*

Sendo assim, para Regina Helena, a isenção constitucional em questão elimina a obrigatoriedade do pagamento do IPTU referente ao imóvel onde ocorre o culto; do ISSQN relativo aos serviços religiosos; do Imposto de Renda sobre as doações, contribuições e rendimentos provenientes de investimentos financeiros; do ITBI na aquisição desses bens; do IPVA relacionado aos veículos utilizados na catequese ou nos serviços religiosos; e do Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso (COSTA, 2019, p. 129).

A autora finaliza dizendo que,

Nos termos do § 4º do art. 150, a imunidade em foco compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos. Finalidades essenciais são aquelas inerentes à própria natureza da entidade – vale dizer, os propósitos que conduziram à sua instituição. Finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, portanto, são a prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis²⁹.

Diante de todo o exposto, é fundamental citar o Recurso Extraordinário 325.822-2, cuja ementa diz o seguinte:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "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". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (BRASIL, 2002)

No caso em evidência, a Mitra Diocesana de Jales contesta a decisão do tribunal de justiça do estado de São Paulo, que restringiu a isenção tributária dos lugares de culto, dos imóveis utilizados para celebrações religiosas e das instalações destinadas aos fiéis. O principal argumento utilizado no processo, foi de que a imunidade tributária deveria abranger todos os imóveis de sua propriedade, não apenas os edifícios destinados aos cultos, uma vez que os imóveis alugados eram utilizados para arrecadar fundos e apoiar sua missão religiosa. Entretanto, essa garantia constitucional foi excluída para os centros pastorais devido a sua natureza secular, bem como para os espaços de reunião e administração, as

²⁹ COSTA, 2019, op. cit., p. 129.

residências dos padres e religiosos encarregados das atividades da igreja, além dos imóveis alugados para arrecadar fundos.

Ao julgar o Recurso, a Corte decidiu por 7 votos contra 4 que a imunidade tributária também se estende a terrenos vazios e prédios comerciais pertencentes a entidades religiosas que estejam sendo alugados. Sendo assim, a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), que considerava legítima a cobrança de IPTU sobre tais imóveis, foi revertida sob o argumentando de que a imunidade tributária só se aplicava aos templos onde ocorrem as celebrações religiosas e às dependências diretamente relacionadas a esses fins.

No seu voto apresentado neste recurso, o Ministro Carlos Velloso explicou que as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto devem ser compreendidas conforme o trecho a seguir indica.

"Estamos examinando a imunidade da alínea b: templos de qualquer culto. Indaga-se: quais são as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto? É fácil responder: são aquelas relacionadas com as orações, com o culto. Então, o edifício, a casa, o prédio, onde se situa o templo, onde se realiza o culto, está coberto pela imunidade. A renda aí obtida, vale dizer, os dízimos, as esmolas, a arrecadação de dinheiro realizada durante o culto e em razão deste, estão, também, cobertas pela imunidade tributária. O mesmo pode-se dizer dos serviços que, em razão do culto, em razão da finalidade essencial do templo, são prestados"³⁰

No mesmo recurso, ao examinar o texto contido no § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, o Ministro Gilmar Mendes faz uma análise e utiliza essa disposição como base para esclarecer a questão da equiparação entre os incisos "b" e "c" do art. 150, VI, da CF, estabelecendo o seguinte entendimento.

[...] Ao fazer uma leitura compreensiva do texto constitucional, na linha preconizada pelo Moreira Alves, entendo que, de fato, o dispositivo art. 150, VI, "b", há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra "b" se refere apenas à imunidade dos "templos de qualquer culto"; a letra "c", ao "patrimônio, renda ou serviços". Portanto, o disposto no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras "b" e "c"[...]³¹

5.2 Alcance da Imunidade Tributária

Diante do exposto, fica claro que a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) permite que organizações religiosas se envolvam em atividades

³⁰ RE 325.822-SP: Voto do(a) Ministro(a).

³¹ RE 325.822-SP: Voto do(a) Ministro(a).

comerciais, contudo os lucros devem ser direcionados para as finalidades essenciais da instituição. No entanto, cabe ponderar que conforme Aloísio Santos Júnior (2010, pág. 169) explana, deve-se considerar o contexto no qual a referida decisão foi proferida, o qual envolve o tema de locação de imóveis. O autor ressalta que não se pode interpretar a decisão da Corte como um estímulo à atividade comercial das organizações religiosas, pois não se trata de uma interpretação ampla, mas sim de uma interpretação que concilia dois dispositivos que se complementam e que devem ser lidos em conjunto: o inciso VI, alínea b, do artigo 150 e o § 49 do mesmo artigo.

Outrossim, como visto anteriormente, segundo leciona o doutrinador Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 482), a imunidade dos templos é mista, ou seja, possui aspectos objetivos e subjetivos. Sendo assim, assegura-se a imunidade ao templo, porém não quer dizer que apenas os edifícios onde se praticam culto estão imunes. Schoueri afirma que,

“(...) a atividade de culto não pode dissociar-se do templo e, conseqüentemente, toda a atividade religiosa estará imune. (...) o que indica que não é apenas o prédio que estará imune, mas toda a atividade que ali se desenvolve.” (SCHOUERI, p. 483)

Em relação à parte objetiva da imunidade dos templos, o autor mencionado acima postula que, esta refere-se ao fato de que nenhum imposto pode incidir sobre os templos, por isso, que não há que se perguntar quem seria o dono do templo ou qual religião ou seita ele crê³². Cabe ressaltar que por templo, como visto em capítulo anterior, entende-se que são os lugares, que possuem acesso público, em que se celebra a crença dos indivíduos que com ela se identificam.

Em outras palavras, não se indaga acerca do proprietário do imóvel, que é, em última análise, o contribuinte do IPTU. Este será desobrigado do pagamento do imposto não por sua condição pessoal, mas por mero vínculo com uma realidade de fato, esta sim imunizada. Se no seu imóvel há um templo, estará imune e o tributo não será devido. Se não há o templo, independentemente de o proprietário do imóvel ser pessoa voltada ou vinculada a ordem religiosa, o imposto será devido. Explica-se esse raciocínio quando se tem em conta que se quer proteger o patrimônio, a renda e os serviços do templo: mesmo pertencendo o imóvel a terceiros, será o templo onerado pelo aluguel e, por conseguinte, pelos impostos que se adicionem ao aluguel. (SCHOUERI, 2021, p. 485)

Nisto reside o aspecto objetivo da imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto. Por sua vez, o aspecto subjetivo compreende a imunidade sobre o patrimônio do templo, em conformidade com Schoueri (2021, p. 486), caso uma

³² *ibidem*

instituição religiosa não possua um templo, a imunidade tributária não se aplica. Desta forma, não é o bastante que a instituição tenha propósitos religiosos, a imunidade está diretamente ligada ao templo. Logo, se uma associação civil tem finalidade religiosa, mas não possui um templo, isso não é suficiente para garantir a imunidade tributária.

Assim, a renda decorrente do templo, os serviços nele prestados e o patrimônio nele empregado estarão imunes. Não importa quem seja o titular da renda, o prestador dos serviços ou proprietário do patrimônio. Deve-se testar se estes fatos econômicos decorrem da atividade do templo e a ele se ligam. Se a resposta for afirmativa, estarão imunes. Se for negativa, não estarão³³.

Portanto, conclui-se que para o autor em questão, a imunidade tributária requer a presença do templo e a vinculação do fato econômico a esse templo.

5.2.1 Limites da Imunidade dos Templos

Schoueri (2021, p. 488) menciona que, o limite da imunidade tributária encontra-se no referido §4º, do art. 150, da Constituição Federal, o qual faz alusão às “atividades essenciais” dos templos religiosos. Desta maneira, incidindo o templo em atividades que vão além de sua finalidade essencial, a imunidade terá que ser cessada.

Outrossim, a partir do parágrafo mencionado acima, o objetivo do constituinte não foi conferir uma imunidade ampla que abranja todas as atividades do templo; ela foi limitada às suas finalidades essenciais. Estas são aquelas que não podem ser desempenhadas por terceiros com o mesmo benefício. Sendo assim, quando os templos começam a realizar atividades em concorrência com terceiros, entram no campo do Domínio Econômico, o que pode resultar no fim da imunidade, uma vez que passam a demonstrar capacidade de contribuir com os gastos da coletividade³⁴.

Mais uma vez, cabe insistir que, enquanto a atividade se limita à obtenção de recursos para que o templo atinja sua finalidade essencial, parece possível estender-se a imunidade, já que o Princípio da Capacidade Contributiva atuará em tal sentido, sendo a atividade exercida no Domínio Econômico, caberá ver se ainda é o caso de se negar capacidade contributiva (...), não se podendo desprezar os princípios da Ordem Econômica, que dirão quando já não mais se está dentro da imunidade. (SCHOUERI, 2021, p. 489)

³³ *Ibidem*

³⁴ *Ibidem*

Consequentemente, esse limite será estabelecido individualmente, levando sempre em consideração o princípio da razoabilidade. Portanto, enquanto uma atividade de comunicação for considerada um instrumento de evangelização e estiver alinhada com as finalidades essenciais do templo, não haverá desvio de propósito. Sempre será possível argumentar sobre a destinação dos recursos para as finalidades essenciais, mas isso só poderá ser avaliado se for constatado que a atividade de comunicação em si não se tornou a finalidade principal dos recursos.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou o princípio da livre concorrência como um limite à imunidade religiosa no julgamento da ADI nº 939/DF, realizado em 15 de dezembro de 1993 e relatado pelo Ministro Sidney Sanches. Nesse caso, o STF decidiu pela exclusão do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) das aplicações financeiras das entidades religiosas. A seguir a ementa da decisão:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR. IPMF (...) 2. A EC n. 3, de 17-03-1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, ‘b’ e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): (...) 2 – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que a garantia da Federação (art. 60, § 4º, I, e art. 150, VI, “a”, da CF); (...) De uma maneira ou de outra, os abusos deverão ser contidos, ressalvado o caso de correspondência fática com os objetivos institucionais do templo. Assim, continua presente e aplicável a advertência de Pontes de Miranda: “(...) não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco”. (BRASIL, 1993)

5.2.2 Análise de Casos

Após todos os conceitos esclarecidos ao longo deste trabalho e da exposição de vários pontos de vista a respeito do tema, faz-se necessário discorrer sobre casos concretos que ocorreram no país e mostram como o Supremo Tribunal Federal lida com o assunto na realidade e como trata as diferentes crenças religiosas quando o assunto é a imunidade tributária das mesmas.

5.2.2.1 Cemitérios

O primeiro caso que deve ser analisado é aquele envolvendo a imunidade de IPTU dos cemitérios cujo proprietário eram organizações religiosas. Desta maneira,

duas situações merecem destaque: o Recurso Extraordinário nº 578.562-9/BA de 2008 e o Recurso Extraordinário nº 544.815/SP de 2015. A ementa do primeiro processo traz o seguinte texto:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido. (RE 578562, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe172. DIVULG. 11-09-2008 PUBLIC. 12-09-2008 EMENT VOL-02332-05 PP01070 RTJ VOL-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340)

O RE foi julgado procedente por unanimidade dos votos, e vale ressaltar que a imunidade tributária falada no caso se aplicaria somente aos cemitérios que são desdobramentos dos templos religiosos e não têm atividades comerciais relacionadas às suas operações. O cemitério do qual o processo trata encontrava-se ligado a uma capela pertencente à religião anglicana.

Esta distinção é de extrema importância, pois, se a imunidade tributária abrangesse todos os cemitérios, ocorreria uma clara deturpação do conceito, uma vez que empresas privadas se aproveitariam disso para conseguir auferir ganhos financeiros sem qualquer fundamento na Constituição Federal. Segundo o Ministro Eros Grau, relator do caso,

Deveras, o Cemitério Britânico é uma extensão da Capela destinada ao culto da religião anglicana, situada no mesmo imóvel. A recorrente --- Sociedade da Igreja de São Jorge --- Cemitério Britânico --- é uma entidade filantrópica sem fins lucrativos, titular do domínio útil desse imóvel, dedicada à preservação da Capela e do Cemitério Britânico e jazigos, bem assim do culto da religião anglicana professada nas suas instalações. Aqui há uma entidade religiosa, e filantrópica, voltada à celebração de culto. (BRASIL, 2008, p. 1074)

Outrossim, ainda de acordo com o relator do caso,

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a limitação ao poder de tributar que a imunidade do artigo 150, VI, "b" contempla há de ser amplamente considerada, de sorte a ter-se como cultos distintas expressões de crença espiritual. Mais ainda, no RE n. 325.822, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, definiu que ela abrange não apenas os prédios destinados ao culto, mas também o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades" mencionadas no preceito constitucional. Daí que a regra do § 4 deste artigo 150 serve de

constitucional vetor interpretativo dos textos das alíneas "b" e "c" do seu inciso VI. (BRASIL, 2008, p. 1075)

O segundo caso apresentado, trata a respeito da proprietária de um terreno que apresentou um RE contestando a decisão do antigo Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, o qual determinou a cobrança do IPTU sobre o referido imóvel. A ementa do segundo recurso extraordinário mencionado traz:

QUESTÃO DE ORDEM. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXAÇÃO PROCEDENTE. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. PLANO DO DIREITO MATERIAL. RESOLUÇÃO DO MÉRITO DA CAUSA. ART. 269, V, CPC. POSSÍVEL A QUALQUER TEMPO NO PROCESSO, INCLUSIVE DEPOIS DE INICIADO O JULGAMENTO. 1. A renúncia ao direito em que se funda a ação concerne ao direito material e resolve o mérito da causa, inclusive há formação de coisa julgada material (CPC, art. 269,V). 2. A renúncia ao direito pode se dar a qualquer tempo no processo, mesmo após a interrupção de julgamento, em decorrência de pedido de vista. Nesse caso, há extinção do processo, com julgamento do mérito. 3. O juiz está vinculado ao ato da parte, caso se trata de agente capaz e direito renunciável. 4. Renúncia ao direito homologada³⁵.

De forma resumida, no caso em tela a recorrente argumentou que o cemitério em questão seria isento de impostos com base no artigo 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal, que prevê a imunidade tributária para templos de qualquer culto. Ademais, alegou também, que o terreno privado onde está localizado o cemitério, propriedade privada, deve ser considerado um "templo de qualquer culto" para fins de imunidade tributária, pois, devido ao falecimento de entes queridos, são realizadas homenagens e ritos perante seus túmulos, conferindo a essas práticas a natureza de "culto", conforme estabelecido pela Constituição.

O relator inicial do caso, o Ministro Joaquim Barbosa, expôs que a propriedade é de uma pessoa secular e não religiosa. Além disso, o imóvel estava alugado para uma empresa privada que não tem nenhuma ligação com as finalidades institucionais típicas de uma entidade religiosa. E por fim, o imóvel seria utilizado para atividades econômicas lucrativas, cujos lucros não são direcionados para a manutenção de atividades essenciais de qualquer entidade religiosa.

O juiz ainda destacou que é evidente que o dinheiro arrecadado com o pagamento do aluguel da propriedade ou mesmo com a venda ou transferência de sepulturas não é destinado principalmente à manutenção das atividades essenciais

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 544.815. Brasília, 25 de novembro de 2015. Questão de Ordem no Recurso Extraordinário 544.815 São Paulo. Brasília, 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10015054>. Acesso em: 10 maio 2023.

de uma entidade religiosa. Pelo contrário, os lucros provenientes da exploração do imóvel visam ao aumento do patrimônio do proprietário do terreno e de qualquer outra pessoa que explore economicamente o mesmo (BRASIL, 2015).

Cabe falar que após os primeiros votos, a requerente solicitou a desistência do pedido como visto na ementa acima. O doutrinador Eduardo Sabbag, sobre o caso, traz algumas considerações que merecem ser vistas:

Adiante, seguem os elementos fundantes para a concessão da benesse constitucional, os quais não se mostraram presentes no caso concreto: a) a propriedade do terreno por entidade eclesiástica: no caso, a propriedade do bem imóvel é de particular, que, locando-o a terceiro (empresa de gestão de cemitério), aufera renda com a atividade específica; b) a utilização do terreno “por” entidade eclesiástica e “em” atividade inerente à atividade eclesiástica: no caso, o terreno é utilizado por entidade privada (Cemitério Santo André S/C Ltda.), em atividade divorciada dos fins eclesiásticos; c) a ausência de capacidade contributiva de quem explora economicamente o bem imóvel: como se trata de propriedade particular, a capacidade econômica exsurge sem óbices, podendo-se falar em ausência de capacidade contributiva apenas se houvesse a presença de uma pessoa religiosa, como proprietária do bem em discussão; d) o possível risco, com a tributação, à livre iniciativa e à isonomia: a tributação não promoverá qualquer desigualamento desarrazoado, uma vez que o discríme utilizado – ser proprietário de bemimóvel – é fato presuntivo de riqueza tributável que rima com a isonomia tributária, com a capacidade econômica e com a cláusula latina, segundo a qual o tributo non olet. (SABBAG, 2018, p. 439-440)

Reforça-se assim a compreensão sobre a ampla proteção concedida às religiões no âmbito das normas constitucionais, logo, caso um cemitério esteja relacionado a algum aspecto religioso, ele será beneficiado pela mesma proteção conferida aos templos religiosos.

5.2.2.2 Tributos Indiretos

Antes de ver o debate sobre os tributos indiretos, cabe explicar o que os mesmos são. De acordo Sabbag (2018, p. 991), aquele, mesmo sendo pago pelo contribuinte “de direito”, afeta indiretamente um terceiro, conhecido como contribuinte “de fato”. Em contraste, o tributo direto afeta diretamente o próprio contribuinte “de direito”. O sujeito passivo indireto é um terceiro que, na condição de devedor, é legalmente designado como responsável pela obrigação tributária, sem ser o contribuinte “de fato”. Nesta toada, o ICMS, tributo que será debatido nos casos apresentados neste tópico, é um exemplo de tributo indireto.

Posto isso, no que diz respeito à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, a controvérsia envolve a incidência do ICMS na compra e venda de

mercadorias. A questão foi abordada no julgamento do Recurso Extraordinário 210.251/SP³⁶, concluindo-se que não incide o ICMS na venda de mercadorias, desde que a receita obtida seja destinada à finalidade essencial da entidade imune.

Ainda em conformidade com Sabbag, o problema em tela foi resolvido com a prevalência da interpretação do então Ministro do STF, Bilac Pinto, que relatou um importante acórdão (RE 68.741/SP, em 1970), no qual se concluiu que a figura do contribuinte de fato não faz parte da relação tributária e, portanto, não pode invocar a imunidade tributária em seu benefício (SABBAG, 2018, p. 437). Também nas palavras do autor:

Em síntese, seguindo a linha de entendimento do STF, podemos assegurar: (I) não incide o ICMS nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; (II) incide o ICMS nas operações de compras de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem³⁷.

Outro caso emblemático envolvendo tributos indiretos diz respeito ao Recurso Extraordinário nº 608.872/MG, cuja ementa pode ser visualizada a seguir:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. 1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes. 2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato). 3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”. 4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais. 5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 210.251. Re 210.251/Sp-Edv. Brasília, 2003.

³⁷ *Ibidem*

economicamente. 6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa translação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros. 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”³⁸

Sobre o processo em questão pode-se falar que no julgamento do Mandado de Segurança nº 1.0000.08.470001-2/00, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais decidiu afastar a exigência de recolhimento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) nas compras de insumos, medicamentos e serviços pela parte recorrida. O tribunal entendeu que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 estava configurada, uma vez que a entidade prestava serviços destinados ao bem comum, como assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes, e não tinha fins lucrativos³⁹.

A reclamada, Casa de Caridade, conseguiu comprovar de forma clara e precisa que cumpria todos os requisitos estabelecidos no artigo 14 do CTN, tornando assim inexigível a cobrança de qualquer tributo na aquisição de bens, mercadorias e equipamentos para suas atividades assistenciais. Apesar de os

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 608.872. Recurso Extraordinário 608.872 Minas Gerais. Brasília, 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em: 10 maio 2023.

³⁹ BRASIL. MINISTRO MARCO AURÉLIO. ICMS – IMUNIDADE – CONTRIBUINTE DE DIREITO E DE FATO – EXTENSÃO DO BENEFÍCIO AO PRIMEIRO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3491976>. Acesso em: 10 maio 2023.

fornecedores dos medicamentos, máquinas e equipamentos serem os contribuintes "de direito" do ICMS, é a própria entidade recorrida que arca com o valor do imposto incluído na venda das mercadorias.

No que se refere ao mérito, argumenta-se que a imunidade prevista na Constituição não se aplica às mercadorias e serviços fornecidos por particulares à parte recorrida, mas apenas aos tributos incidentes sobre os serviços, patrimônio ou renda da entidade assistencial. A importância das atividades realizadas não daria aos fornecedores particulares o direito de não incidência do ICMS na venda de mercadorias e serviços. Além disso, alega-se que o Estado de Minas Gerais não está tributando o patrimônio, renda ou serviços da própria parte recorrida, portanto, não há violação da imunidade constitucionalmente garantida.

Ressalta-se que as pessoas jurídicas de direito privado envolvidas não atendem aos requisitos constitucionais e legais para serem consideradas entidades filantrópicas, tornando inaplicável o artigo 166 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2010). Além disso, sustenta-se que a ordem concedida não poderia ter sido dada, uma vez que não há permissão constitucional e legal para estender o benefício da imunidade a pessoas jurídicas de direito privado que não estejam incluídas na lista de entidades assistenciais, mesmo que a parte recorrida comprove o direito líquido e certo para tal.

Por fim, menciona-se que foi deferido o pedido de suspensão de segurança apresentado pelo Estado requerente perante o Supremo Tribunal Federal. Sendo assim, o RE foi admitido na origem e a seguinte tese foi firmada "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido" (BRASIL, 2017, p. 4)

O Ministro Dias Toffoli, relator do recurso, em seu voto argumentou que,

Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. (BRASIL, 2017, p. 13)

Por fim, o Ministro também afirma que, de forma consistente, o STF tem se posicionado de maneira coerente ao garantir que não é possível estender ao

vendedor particular (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que é conferida ao comprador da mercadoria (contribuinte de fato).

Cabe ainda comentar que no ano de 2019 foi aprovada uma lei complementar estendendo até 31 de dezembro de 2032 a isenção de ICMS para templos religiosos e organizações beneficentes. Esta norma modifica a Lei Complementar 160/17, que estabeleceu um prazo adicional para a validade das isenções concedidas em várias áreas no contexto da disputa fiscal entre os estados. No caso de igrejas e organizações beneficentes, a isenção esteve em vigor até 31 de dezembro de 2018⁴⁰.

5.2.2.3 Maçonarias

Outra grande polêmica envolvendo o tema imunidade tributária e templos religiosos de qualquer culto, diz respeito a possível imunidade conferida às Lojas Maçônicas. Para o autor Eduardo Sabbag (2018, p. 440),

Em pesquisa a que procedemos, verificamos um pontual tratamento da situação em questão levada, em 2003, ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Proc. n. 2003.01.5.009352-5), que considerou como “templos” as lojas maçônicas, para fins de imunidade tributária, afastando-se a incidência do IPTU. De outra banda, para a Fazenda Pública do Distrito Federal, a loja maçônica não pode ser considerada uma entidade imune, e as suas salas de reuniões não são “templos”, entendendo-se que a maçonaria não é uma religião.

Percebe-se, então, que o tema não recebe muita atenção da jurisprudência e não existe um consenso entre os Tribunais e doutrinadores de Direito sobre o caráter religioso da Maçonaria. Sobre o assunto, no Recurso Extraordinário 562.351/RS, foi reconhecido que a imunidade tributária não pode ser estendida aos locais onde a maçonaria é praticada, uma vez que essa prática não é considerada uma religião para os fins de proteção estabelecidos no dispositivo constitucional. A seguir a ementa do caso em tela:

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O

⁴⁰ Agência Senado. Sancionada lei que prorroga isenção de ICMS para templos religiosos Fonte: Agência Senado. 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/12/20/sancionada-lei-que-prorroga-isencao-de-icms-para-templos-religiosos>. Acesso em: 12 maio 2023.

reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. (RE 362.351, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, j. 04/09/2012, p. 14/12/2012)⁴¹

No acórdão da ação foi negado provimento ao Recurso Extraordinário. Em seu voto, o relator Ministro Ricardo Lewandowski afirmou que, quando a Constituição concedeu imunidade tributária aos "templos de qualquer culto", este benefício fiscal estaria limitado aos cultos religiosos. E para corroborar com o raciocínio, apresentou um trecho do site da Grande Loja Maçônica do Estado do Rio Grande do Sul, onde os mesmos esclarecem que a Maçonaria não é uma religião, segue o trecho em questão (BRASIL, 2012, p. 6):

"A Maçonaria é uma Ordem Iniciática mundial. É apresentada como uma comunidade fraternal hierarquizada, constituída de homens que se consideram e se tratam como irmãos, livremente aceitos pelo voto e unidos em pequenos grupos, denominados Lojas ou Oficinas, para cumprirem missão a serviço de um ideal. Não é religião com teologia, mas adota templos onde desenvolve conjunto variável de cerimônias, que se assemelha a um culto, dando feições a diferentes ritos. Esses visam despertar no Maçom o desejo de penetrar no significado profundo dos símbolos e das alegorias, de modo que os pensamentos velados neles contidos, sejam decifrados e elaborados. Fomenta sentimentos de tolerância, de caridade e de amor fraterno. Como associação privada e discreta ensina a busca da Verdade e da Justiça. (...) A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a idéia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. (...)"⁴²

Contudo, existem pensamentos contrários a essa ideia, um deles sendo de Sabbag, que discorrendo sobre o tema expõe que

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia espiritual ou mental, acessível

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.351. Recurso Extraordinário 562.351 Rio Grande do Sul. Brasília, 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619#:~:text=Supremo%20Tribunal%20Federal-,RE%20562.351%20%2F%20RS,o%20exerc%C3%ADcio%20de%20qualquer%20culto..> Acesso em: 12 maio 2023.

⁴² GRANDE LOJA MAÇÔNICA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Maçonaria Universal**. ca 2000. Disponível em: <https://www.glojars.org.br/maconaria-universal>. Acesso em: 11 maio 2023.

com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual). (SABBAG, 2018, p. 441)

Destarte o autor menciona também que o parágrafo único do artigo 8º da Lei Complementar nº 277/2000, adicionado pela Lei Complementar nº 363/2001, ambas do Distrito Federal, estabelece a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por "templos maçônicos"⁴³. Contudo, atualmente o entendimento predominante é de que lojas maçônicas não são consideradas templos religiosos, como visto no RE citado anteriormente. Deste modo, verifica-se que determinadas práticas, em que pese haver similaridades com a prática de cultos de religiões, assim reconhecidas, não ostentaria a mesma proteção que estes.

6 CONCLUSÃO

Considerando a pesquisa apresentada neste trabalho e toda leitura realizada até aqui, juntamente com as visões abordadas por diversas doutrinas e pela jurisprudência brasileira, pode-se deduzir que a imunidade tributária outorgada aos templos de qualquer culto não permite que a isenção a tributos seja geral e sem critérios. Para que se chegasse a essa conclusão, diversos conceitos sobre o que seriam considerados templos foram explorados, sendo o principal entendimento diante do Supremo Tribunal Federal, a concepção de templo-entidade, que seria a Teoria Moderna.

Esta Teoria procura defender que a imunidade tributária para a "entidade religiosa" deveria ser concedida em relação à sua renda, patrimônio e serviços, com fulcro no § 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Por isso, estudar o tema se mostra essencial, visto que o mesmo consegue perpassar pelos limites do Direito Tributário, alcançando outras áreas como o Direito Constitucional, em relação às imunidades e ao princípio da liberdade religiosa. Além disso, caso não existisse a imunidade tributária, os cultos religiosos mais populares seriam capazes de se manter no cenário religioso, mesmo que enfrentassem certas dificuldades, o que não seria o caso para cultos com menor capacidade de arrecadação financeira.

Nesta toada, percebeu-se que a Constituição estabeleceu limites para o Poder de Tributar com o objetivo de resguardar os interesses dos indivíduos, da sociedade e das relações entre pessoas jurídicas. Desta forma, ficou evidenciado que a imunidade aqui em tela serve como restrição ao poder de tributar. Contudo,

⁴³ *Ibidem*

cabe lembrar que a imunidade prevista no artigo mencionado acima, no inciso VI, “b”, abarca apenas os impostos, sendo assim, taxas e outros tipos de contribuições podem ser cobradas dos templos.

Outrossim, em relação ao §4º, ficou claro que existe uma grande variedade de definições para a expressão “finalidade essencial”. Foi visto, então, que o Supremo Tribunal Federal adota a interpretação extensiva desta norma, assim, a imunidade tributária não se limitaria às atividades que estão ligadas apenas aos cultos, mas também incluiria aquelas ligadas de forma indireta, através da destinação da renda ou do bem.

Para que isso seja possível, o principal critério para considerar se a imunidade pode ser atribuída, é a verificação da relação entre a atividade que se pretende beneficiar com a imunidade e as finalidades intrínsecas da prática religiosa. Qualquer situação que não esteja diretamente ligada às finalidades essenciais de um culto religioso não deve receber os benefícios da imunidade.

É importante ressaltar que a análise das finalidades de um culto religioso e a restrição da imunidade apenas às atividades essenciais não apenas limita abusos e enriquecimento ilícito, mas também permite a efetiva proteção da liberdade religiosa. Porém, é fundamental ressaltar que a imunidade aplicada aos templos de qualquer culto não deve abarcar situações em que exista geração de renda a qual não seja direcionada às finalidades essenciais do culto, nem o uso indiscriminado desse benefício com o intuito de desfrutar de luxos ou realizar gastos excessivos e dispendiosos, os quais não estão relacionados com os propósitos da religião.

O principal objetivo da imunidade é assegurar a viabilidade dos cultos em um ambiente em que o Estado não interfere diretamente nas instituições religiosas, sem estabelecer qualquer vínculo com os cultos de qualquer natureza. A mesma é uma representação da não interferência e ausência de entraves estatais em relação aos cultos, contudo não pode se tornar um meio para que haja enriquecimento sem justa causa.

Por último, é responsabilidade do Poder Público, como guardião da lei e da ordem pública, fiscalizar a concessão da imunidade tributária sobre templos religiosos e, com base em evidências sólidas, identificar casos de desvio de finalidade. Nesse contexto, cabe ao sistema judiciário e aos juristas delimitar critérios que facilitem a distinção entre o abuso e o uso adequado da isenção

tributária discutida neste estudo, sem comprometer a proteção dos valores e direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição.

A segurança jurídica nessa área e a definição estável dos critérios para a concessão da imunidade a templos religiosos são de extrema importância e devem evoluir cada vez mais, a fim de garantir que apenas as situações que a Constituição busca proteger com essa imunidade possam efetivamente desfrutar desse benefício.

REFERÊNCIAS

2020. BRASIL. Constituição (1891). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de fevereiro de 1891.

Agência Senado. Sancionada lei que prorroga isenção de ICMS para templos religiosos. 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/12/20/sancionada-lei-que-prorroga-isencao-de-icms-para-templos-religiosos>. Acesso em: 12 maio 2023.

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. Título original: Theorie der Grundrechte.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense. 7. ed. 2009.

BALEEIRO, Aliomar; NEVES DA SILVA, Edgard e MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e Isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BLANCARTE, Roberto. O porquê de um Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). Em defesa das liberdades laicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 939-7. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. **Adi N. 939-7**. Brasília, 15 dez. 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

BRASIL. MINISTRO MARCO AURÉLIO. ICMS – IMUNIDADE – CONTRIBUINTE DE DIREITO E DE FATO – EXTENSÃO DO BENEFÍCIO AO PRIMEIRO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3491976>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário nº 578.562-9. Bahia, 21 de maio de 2008. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula811/false>. Acesso em: 10 de maio de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 325.822-2. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2002. **Re 325.822-2**. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/bitstream/1/6127/1/RDTC_N25_P37-83.pdf. Acesso em: 07 de maio de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 608.872. Recurso Extraordinário 608.872 Minas Gerais. Brasília, 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em: 10 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 544.815. Brasília, 25 de novembro de 2015. Questão de Ordem no Recurso Extraordinário 544.815 São Paulo. Brasília, 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10015054>. Acesso em: 10 maio 2023.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula 544**. 1969. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283#:~:text=Isen%C3%A7%C3%B5es%20tribut%C3%A1rias%20concedidas%2C%20sob%20condi%C3%A7%C3%A3o,n%C3%A3o%20podem%20ser%20livremente%20suprimidas>. Acesso em: 06 de maio de 2023.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula 52**. 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula811/false>. Acesso em: 10 maio 2023.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. In: Revista dialética de direito tributário, 2000.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz. Comentários à Constituição do Brasil. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas. São Paulo. Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CEARÁ. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ. . Confisco. 2009. Disponível em: <https://www.tjce.jus.br/noticias/confisco/#:~:text=Confisco%20%C3%A9%20o%20ato%20pelo,sem%20pagar%20a%20indeniza%C3%A7%C3%A3o%20correspondente>. Acesso em: 01 maio 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CORRÊA DA COSTA, Maria Emília. Apontamentos sobre a liberdade religiosa e a formação do Estado Laico. In: LOREA, Roberto Arruda (org.). Em defesa das liberdades laicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001.

CTNSRF, Secretaria da Receita Federal. . Código Tributário Nacional (2007). Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>

GRANDE LOJA MAÇÔNICA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Maçonaria Universal**. ca 2000. Disponível em: <https://www.glojars.org.br/maconaria-universal>. Acesso em: 11 maio 2023.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14ª edição, São Paulo, Adas. 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo / Leandro Paulsen. – 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 6 ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro Forense; São Paulo: Método, 2018.

SANTOS JÚNIOR, Aloísio Cristovam. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto: uma abordagem a partir do modelo brasileiro de laicidade estatal, 2010. In: Revista Jurídica Tributária – jan/mar de 2010.

SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 21. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.