

# IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO: CONTORNOS E ABRANGÊNCIA

*TAX IMMUNITY OF TEMPLES OF ANY CULT:  
CONTOURS AND SCOPE*

**FREDERICO BATISTA DOS SANTOS MEDEIROS**

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pela Universidade Salgado de Oliveira. Cursos de extensão em Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário e Processo Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Cândido Mendes (UCAM/RJ). Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília (UCB/DF). Doutorando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Vice-Presidente da Comissão de Direito da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional de Goiás, com mandato para o triênio 2019/2021. Advogado Tributarista. Professor de cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário. fredericobsm@gmail.com

**ÁREA DO DIREITO:** Tributário

**RESUMO:** O presente artigo discorre sobre a imunidade tributária dos templos de qualquer culto prevista na atual Constituição Federal, a fim de delimitar o seu alcance em relação ao patrimônio pertencente a entidades religiosas e quais destas poderiam ser beneficiadas pela norma imunizante a partir da visão doutrinária e jurisprudencial. Para melhor entender o seu alcance em relação aos patrimônios pertencentes à entidade religiosa, e quais podem assim ser consideradas para usufruto da benesse constitucional, analisamos a origem e todas as evoluções dessa modalidade de imunidade tributária atribuída pelas constituições brasileiras aos templos religiosos, uma vez que os entendimentos sobre o seu alcance variaram ao longo das décadas, de acordo com os respectivos valores sociais existentes em cada época.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imunidade tributária – Templos de qualquer culto – Abrangência.

**ABSTRACT:** This article discusses the tax immunity of the temples of any cult provided for in the current Federal Constitution, in order to delimit their reach in relation to the heritage belonging to the religious entity and which of these could be benefited by the immunizing norm from the doctrinal and jurisprudential view. In order to better understand its reach in relation to the patrimony belonging to a religious entity and which can thus be considered for the benefit of the constitutional benefit, we analyze the origin and all the evolutions of this type of tax immunity attributed by the Brazilian constitutions to the religious temples, since the understandings about its scope have varied over the decades, according to the respective social values existing in each era.

**KEYWORDS:** Tax Immunity – Temples of any worship – Coverage.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Normas jurídicas. 1.1. Normas de estrutura. 1.2. Normas de conduta. 2. Imunidade tributária. 2.1. Conceito. 2.2. Alcance em relação às espécies tributárias. 2.3. Instrumento normativo adequado para regulamentação das imunidades. 3. Imunidades dos templos de qualquer culto. 3.1. Origem histórica no ordenamento jurídico brasileiro. 4. A imunidade dos templos de qualquer culto segundo a CF/88. 4.1. Alcance da imunidade tributária em relação ao patrimônio dos templos de qualquer culto. 4.2. Imunidades dos templos de qualquer culto e os impostos indiretos. 5. Temas controvertidos. 5.1. Imunidade dos templos e os bens com finalidades adversas àquelas entendidas como essenciais. 5.2. Imunidade dos templos e os cemitérios agregados a entidade religiosa. 5.3. Imunidade dos templos e as lojas maçônicas. 5.4. Imunidade dos templos e as religiões africanas. 5.5. Imunidade dos templos e os cultos satânicos. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## INTRODUÇÃO

Vigente no atual ordenamento jurídico constitucional, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto está prevista no artigo 150, VI, “b”, dispositivo este o qual veda aos entes políticos instituírem impostos sobre o seu patrimônio, a sua renda e seus serviços.

Tal espécie de imunidade tributária teve como seu marco inicial, no ordenamento jurídico brasileiro, a previsão implícita na constituição de 1891, a qual estabeleceu, em seu artigo 11,<sup>1</sup> II,<sup>2</sup> a impossibilidade dos estados e da união em embaraçar ou subvencionar o exercício de cultos religiosos. Esse texto constitucional foi o pontapé inicial para a implantação das denominadas imunidades dos templos religiosos dentro dos subseqüentes sistemas constitucionais brasileiros.

Importante frisar que até a proclamação da República, a religião oficial do Império do Brasil era o catolicismo, conforme apontava o artigo 5º da Constituição Federal Brasileira, o qual estabelecia a religião Católica Apostólica Romana como aquela oficialmente adotada pelos cidadãos do império.

No final do império, com o advento do regime republicano, por meio da proclamação do império em república, datada de 15 de novembro de 1889 – por intermédio de um golpe que depôs o Imperador Dom Pedro II –, o Brasil adotou a primeira postura laica em sua história ao editar a Constituição Federal de 1891, estabelecendo expressamente que a imunidade tributária seria um direito assegurado aos “cultos religiosos” (Art. 11, 2º), dada a miscigenação cultural e religiosa da população brasileira existente à época de sua edição.

1. Art. 11 – É vedado aos Estados, como à União: [...].

2. [...] estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; [...].

Portanto, a Proclamação da República serviu como marco inicial para a adoção de um estado laico no Brasil, vez que deixou de favorecer unicamente a religião católica, predominante à época do império, com o benefício imunizante correspondente à desoneração tributária, visando, assim, manter a ordem, a harmonia e a tolerância em relação às demais religiões existentes no território nacional, advindas da forte imigração de pessoas ao território nacional no decorrer das décadas antes da Proclamação da República.

Importante destacarmos, nos moldes das considerações ventiladas pelo saudoso jurista Ricardo Lobo Torres,<sup>3</sup> que, a partir do período republicano (1891), até a Constituição Federal de 1937, a regulamentação das imunidades tributárias dos templos religiosos se deu por intermédio de legislação infraconstitucional, leia-se, ordinária, e somente após a Constituição Federal de 1946 a norma imunizante passou a ter regulamentação expressa a nível constitucional.

O atual ordenamento jurídico advindo da Constituição Federal de 1988, dado o seu caráter mais humanístico pós regime militar, chegando até a ser conhecida como “Constituição Cidadã” em razão de sua flexibilidade em assegurar garantias aos cidadãos decorrentes do período de redemocratização do estado brasileiro, dado o seu caráter laico, passou a prever expressamente o direito de acesso do cidadão a sua liberdade de crença, ao exercício e inviolabilidade dos locais dos cultos religiosos, como sendo uma espécie de direito e garantia fundamental, conforme expressamente previsto no artigo 5º, VI, do texto constitucional.

Ainda, visando corroborar a liberdade de crença e realização de cultos religiosos, a Constituição Federal de 1988, além de prever expressamente essa garantia, denegou expressamente aos entes políticos qualquer conduta que inviabilizasse os cidadãos de estabelecerem cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los ou embaraçar-lhes o funcionamento, de acordo com regramento previsto no artigo 19, I.

Portanto, de acordo com as considerações delineadas anteriormente, entendemos que a Constituição de 1988 deu uma real importância ao laicismo no Brasil ao assegurar aos cidadãos o direito à liberdade religiosa, por meio de processamento de cultos em templos que correspondam respectivamente a sua fé baseada a devoção em determinada divindade escolhida ao seu livre arbítrio. Logicamente, visando colaborar com tal garantia, a Carta Magna atual tratou de

---

3. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 238.

assegurar todos os mecanismos possíveis para que o cidadão exerça o seu direito à liberdade religiosa, entre eles, a desoneração tributária por intermédio de mandamento constitucional, leia-se “imunidade tributária”.

Assim, com supedâneo nas razões articuladas no presente tópico introdutório, com o advento da Constituição Federal de 1988 surge então a figura da “imunidade tributária dos templos de qualquer culto”, expressamente positivada no artigo 150, VI, “b”, do vigente ordenamento jurídico constitucional, a qual será objeto de análise e estudos do presente trabalho.

## 1. NORMAS JURÍDICAS

As normas jurídicas são os elementos componentes de um sistema jurídico, de forma hierarquizada, as quais mantêm entre si relações de coordenação e subordinação com a finalidade de dar uma maior efetividade na forma operacional de um determinado sistema.

Corroborando essa premissa, no que diz respeito ao conceito adotado no presente artigo inerente à conceituação dada ao instituto das normas jurídicas, a premissa fixada por Paulo de Barros Carvalho:

“O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas são dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.”<sup>4</sup>

A partir dessas considerações iniciais, com respaldo na premissa anterior ventilada, a qual serve de subsídio ao nosso posicionamento, classificamos as normas jurídicas como elementos componentes de um sistema jurídico, os quais se relacionam entre si de forma hierarquizada, em forma de coordenação e subordinação.

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas nas relações intersubjetivas; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 214.

produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.<sup>5</sup>

Ademais, corroborando com a premissa de Paulo de Barros Carvalho, a qual adotamos no presente trabalho, Norberto Bobbio também tratou de efetuar a divisão das normas jurídicas quanto ao seu objeto, diferenciando as normas de estrutura e as normas de conduta, assim se manifestando:

“Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente a regular a produção de outras normas. Começemos pela Constituição [...] há normas que atribuem diretamente direitos e deveres aos cidadãos, como as que dizem respeito aos direitos de liberdade; mas existem outras normas que regulam o processo através do qual o Parlamento pode funcionar para exercer o Poder Legislativo, e, portanto, não estabelecem nada a respeito de pessoas, limitando-se a estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas poderão ser emanadas.”<sup>6</sup>

Assim, quanto à divisão adotada pela doutrina tradicional a respeito do objeto das normas jurídicas, discorreremos de forma mais analítica a seguir.

### 1.1. Normas de estrutura

Entendemos por normas de estrutura como sendo aquelas ligadas ao plano da competência tributária do ente político que lhe é assegurada pela Constituição Federal, a qual lhe permite, por meio dessa norma originária, a produção de outras normas ligadas ao plano infraconstitucional, dirigindo-se diretamente às condutas dos sujeitos, devendo elas, obviamente, observarem os limites capitulados no texto constitucional.

Nessa linha de raciocínio, entendemos que o texto da Constituição Federal, na seara do Direito Tributário, possui normas de estrutura as quais outorgam competência aos entes políticos para editarem normas referentes aos tributos que são de sua competência, bem como lhes impõe limites ao exercício dessa atividade por meio dos princípios nela previstos.

---

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 165.

6. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997. p. 46.

Para ilustrar essa premissa, trazemos à baila o conceito adotado por Paulo de Barros Carvalho, a fim de conceituar as então denominadas normas de estrutura:

“São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de vincularem comportamentos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos.”<sup>7</sup>

Ademais, a título de exemplo de tais regras, concordamos com a classificação de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup> no sentido de apontar como exemplo de tais normas aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos, procedimentos judiciais e imunidades tributárias. Ou seja, em síntese, podemos entender que as normas de estrutura partem do maior plano da legislação, no Direito Brasileiro, qual seja, a Constituição Federal, a qual servirá como elemento objetivo de embasamento para criação de outras normas.

Com base nessas considerações, podemos dizer que as normas jurídicas de estrutura, também denominadas de regras jurídicas de competência, são aquelas que possuem um antecedente descrevendo um fato que acarretará o processo de enunciação crucial para a criação de um tributo e, conseqüentemente, uma relação jurídica que terá como objeto uma permissão concedida aos entes políticos em relação ao exercício da competência em relação à instituição de tributos, sendo, evidentemente, necessária a observância de limites formais e materiais estabelecidos na Constituição Federal.

Portanto, de acordo com as considerações expostas ao longo deste tópico, entendemos que é por intermédio das normas de estruturas que o ordenamento jurídico estabelece os parâmetros de criação de novas normas jurídicas, assim entendidas como normas de conduta, as quais farão parte em um nível inferior de um sistema jurídico composto entre normas de superior e inferior hierarquia, as quais se relacionam entre si a fim de estabelecer limites em relação ao seu campo de atuação.

## 1.2. Normas de conduta

No que diz respeito às normas de conduta, entendemos como aquelas que partem do âmbito infraconstitucional, criadas a partir de normas de estrutura

---

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídico da Incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 42.

8. *Idem*, p. 43.

em nível constitucional, objetivando regulamentar as relações intersubjetivas entre os sujeitos componentes de um sistema jurídico, modalizando-as deonticamente como permissivas, obrigatórias e proibitivas.

Essa modalidade de norma jurídica pode ser dividida em duas espécies: (i) normas gerais e abstratas e (ii) normas individuais e concretas.

As (i) normas gerais e abstratas são voltadas para uma futura projeção da norma jurídica, ou seja, eventos que futuramente possam ocorrer com a respectiva vertente em linguagem jurídica competente. A exemplo dessa afirmação, vejamos a Regra Matriz de Incidência Tributária de determinado tributo (IPTU, ICMS, ISS, IPI etc.). Já as (ii) normas individuais e concretas são aquelas voltadas para o tempo pretérito, ou seja, descrevem um evento já ocorrido no plano fático que caracteriza a efetivação dos critérios elencados na Regra Matriz de Incidência Tributária, assim entendida como o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária, de acordo com os dizeres de seu criador, Paulo de Barros Carvalho.<sup>9</sup> A título de exemplo das denominadas normas individuais e concretas, temos o lançamento tributário, de acordo com a sua sistemática positivada nos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Ademais, entendemos que a incidência das normas de conduta não se dá de forma automática e infalível, já que é necessário, para isso, a presença de um agente para verter o evento em linguagem jurídica competente para constituir o fato jurídico tributário, o que caracteriza o processo de positivação das normas, seguindo os ditames da premissa adotada por Paulo de Barros Carvalho.<sup>10</sup> Corroboramos também o autor no sentido de entendermos que a incidência e a aplicação da norma jurídica no processo de positivação deverão ocorrer de forma concomitante e não em momentos distintos, como entende a clássica doutrina defendida por Pontes de Miranda.<sup>11</sup>

Assim, formamos o posicionamento visando classificar as normas jurídicas de condutas como aquelas que requerem uma prescrição normativa já existente, as quais delimitem parâmetros normativos a serem seguidos em sua prescrição. Em outras palavras, mas na mesma linha de raciocínio, são os dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

---

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 256.

10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 292.

11. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: parte geral*. Rio de Janeiro: Borsói, 1954. p. 16.

“As outras, com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta às primeiras e normas de estrutura as últimas.”<sup>12</sup>

Concordamos com o autor no sentido de apontar como exemplo de normas de conduta as regras matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas as quais prelecionam acerca do cumprimento de deveres instrumentais ou formais, as quais são referentes às obrigações acessórias.

Com base nas considerações anteriormente expostas, a diferença crucial existente nesses dois tipos de espécies normativas reside no fato de as regras de estruturas prescreverem o relacionamento a ser seguido pelas normas de conduta entre si, bem como a produção e modificação que eventualmente queria produzir em face de outras normas já preexistentes, já as normas de conduta serão aquelas que se dirigem diretamente às condutas das pessoas por meio de um plano normativo já preexistente.

## 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. Conceito

Existem diversos conceitos de imunidade na doutrina tributária. Uns tendem a posicionar-se no mesmo sentido, definindo a imunidade como uma (1) limitação constitucional ao poder de tributar, e outras tendem a defini-la como uma (2) regra excludente do poder de tributar, sendo essas as duas correntes majoritárias existentes na doutrina. No presente trabalho, divergiremos dessas duas correntes.

Pois bem, primeiramente, a definição da imunidade como (1) limitação constitucional ao poder de tributar é aquela a qual salienta que a norma imunizante consiste em uma limitação prevista na Constituição Federal, a qual inibe a competência tributária. Nessa linha de raciocínio, são as palavras de José Souto Maior Borges:

“É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes políticos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma

---

12. PONTES DE MIRANDA, 1954, op. cit., p. 42.



inibição ao exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.”<sup>13</sup>

Em contraposição à premissa supramencionada, Humberto Ávila tende a conceituar a imunidade como (2) regra “excludente do poder de tributar”, já que a sua fenomenologia tende a suprimir uma parcela da competência dos entes políticos em tributar, senão vejamos as palavras do doutrinador:

“A supressão (interna) de uma parcela do poder de tributar por meio de norma constitucional recebe o nome de imunidade [...]. As imunidades, enquanto normas, são, em geral, regras expressas. Sob esse ponto de vista, é correto afirmar que as imunidades são regras expressas, excludentes do poder de tributar.”<sup>14</sup>

Conforme se observa, as duas correntes tradicionais supramencionadas tendem a tratar o instituto da imunidade tributária como sendo uma (1) limitação constitucional da competência tributária dos entes políticos ou a (2) supressão ou exclusão da competência dos entes quanto ao seu poder de tributar, de acordo com os conceitos de sua doutrina.

Todavia, conceituamos o instituto da imunidade tributária de forma diversa. Entendemos que as imunidades tributárias consistem em normas jurídicas de âmbito constitucional que impõem ao legislador infraconstitucional uma espécie de proibição quanto à imposição de normas de conduta que instituem tributos em determinadas hipóteses de incidência.

Corroborando essa premissa Robson Maia Lins:<sup>15</sup>

“Tratam-se, em síntese, de normas jurídicas necessariamente de nível constitucional, as quais estabelecem uma proibição ao legislador infraconstitucional de emitir regras jurídicas que instituem determinados tributos em certas situações específicas (há a associação dos modais deônticos “proibido” + “obrigar”).”

Com a devida *vênia*, na esteira das críticas adotadas por Paulo de Barros Carvalho, não concordamos com a teoria de José Souto Maior Borges, a qual classifica

---

13. BORGES, José Souto Maior. *Teoria da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 217.

14. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 273-274.

15. LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 296.

a imunidade como (1) limitação constitucional ao poder de tributar, uma vez que entendemos que a imunidade não limita a competência tributária dos entes políticos a ponto de retirá-la em relação a determinadas hipóteses de incidência, mas apenas a delimitaria para então estabelecer os contornos da incidência da norma jurídica imunizante. Portanto, a terminologia correta, a nosso ver, seria a utilização da expressão “delimitação”, ao invés de “limitação”, para fins de conceituar a imunidade tributária.

De outra forma, com toda máxima vênia que lhe é pertinente, ousamos discordar do nobríssimo jurista Humberto Ávila, o qual conceitua a imunidade tributária como uma (2) supressão ou exclusão da competência dos entes quanto ao seu poder de tributar. Discordamos de tal premissa por entender incoerente a utilização das expressões “supressão” ou “exclusão”, pois utilizando as duas terminologias a fim de conceituar a imunidade tributária, leva o intérprete a obter a ideia de que a norma imunizante retira a competência do ente político em relação ao seu poder de tributar, todavia, tal fenomenologia não faz sentido, uma vez que entendemos não ser possível excluir uma competência tributária que jamais foi inserida no ordenamento jurídico tributário constitucional, ou seja, para “suprimir” a competência tributária ela necessitaria estar inserida no ordenamento jurídico, pois, caso contrário, não há de se falar em supressão.

Por essas razões, na esteira do professor Robson Maia Lins,<sup>16</sup> em prefácio a Paulo de Barros Carvalho, posicionamo-nos para conceituar a imunidade como normas jurídicas (norma de estrutura) em nível constitucional, que estabelecem proibições ao legislador infraconstitucional quanto à possibilidade de emissão de normas jurídicas tributárias em face de determinadas hipóteses de incidência.

## 2.2. Alcance em relação às espécies tributárias

Na Constituição Federal de 1988 consta expressamente em seu texto imunidades tributárias relativas a impostos, taxas, contribuições de intervenção de domínio econômico e contribuições sociais.

Lógico que tal entendimento, para não ser evitado de vício em relação ao seu fundamento, respalda-se na classificação pentapartida das espécies tributárias, a qual preleciona que na Constituição Federal existem cinco espécies de tributos, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e

16. LINS, Robson Maia. Ob. cit.

contribuições. Tal premissa, na qual registramos nossa concordância, é adotada por Ives Gandra da Silva Martins<sup>17</sup> e pelo Supremo Tribunal Federal.

Pois bem, as imunidades em relação aos impostos encontram previsão, a princípio, no artigo 150, VI, “a” a “e”, o qual veda a cobrança de impostos incidentes sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR, ITBI), renda (IR) e serviços (ICMS, ISS) dos entes políticos, templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.

Adiante, ainda em relação aos impostos, temos a imunidade atribuída aos produtos industrializados destinados à exportação quanto à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e, ainda, a imunidade das pequenas glebas rurais em relação à incidência do Imposto Territorial Rural – ITR, conforme previsão do artigo 153, §§ 3º, III, e 4º, II.

Por fim, vemos que as operações de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou cisão ou extinção de pessoa jurídica serão imunes quanto à incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, conforme prevê o artigo 156, § 2º, I.

Em relação às taxas, o texto constitucional estabelece que todos os serviços inerentes ao acesso ao Poder Judiciário, registros públicos, emissão de documentos ou certidões nos órgãos da administração pública direta ou indireta serão imunes quanto à cobrança desse tributo quando o contribuinte demonstrar a sua hipossuficiência em relação ao seu pagamento, conforme artigo 5º, incisos XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXXLI e LXXVII.

No tocante às contribuições de intervenção de domínio econômico – CIDE, haverá a imunidade das receitas decorrentes de exportação, de acordo com o artigo 149, § 2º, I.

Por fim, no tocante às contribuições sociais, serão imunes a princípio, também, as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas em decorrência de suas operações destinadas à exportação (Art. 149, § 2º, I), bem como estarão imunes em relação a esse tributo a folha de salários, receita, faturamento, lucro das então denominadas entidades beneficentes da assistência social, quando devidamente

---

17. MARTIN, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v. 3. p. 25.

certificadas em razão do cumprimento dos quesitos delineados na Lei 12.101/09, conforme preconiza o artigo 195, § 7º, do texto constitucional.

Em suma, apontamos essas imunidades tributárias previstas no texto constitucional vigente, não havendo nada que impeça que o legislador insira no ordenamento constitucional uma nova espécie de imunidade.

Ademais, registramos que a imunidade é extensiva a todas as espécies tributárias, conforme salienta Clélio Chiesa:<sup>18</sup>

“Neste trabalho, defende-se a tese de que o texto constitucional contempla hipóteses de imunidades referentes a tributos que não são impostos, como é o caso do art.5º, inciso XXXIV, ‘a’ e ‘b’, inciso LXXIV, LXXVII e art. 195, § 7º, art. 226, § 1º, todos da Constituição Federal. Portanto, no âmbito deste trabalho, o instituto das imunidades não diz respeito somente a impostos, mas pode referir-se a qualquer uma das espécies tributárias.”

Percebemos, então, que o ordenamento jurídico constitucional prevê a existência de imunidades tributárias que abarcam os impostos, as taxas, as contribuições de intervenção de domínio econômico e as contribuições sociais, conforme defendido no presente trabalho; porém, não há nada que impeça o legislador constituinte de estendê-las a qualquer uma das demais espécies tributárias, claro, levando em consideração que adotamos a classificação pentapartida.

### 2.3. *Instrumento normativo adequado para regulamentação das imunidades*

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece quais são as atribuições da lei complementar em matéria tributária. Sobre os incisos I a III desse dispositivo, na esteira da corrente tricotômica a qual somos adeptos no presente trabalho, entendemos que cabe a essa espécie normativa a) dispor sobre conflitos de competência; b) regular as limitações do poder de tributar e c) estabelecer normas gerais em direito tributário, senão vejamos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

18. CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 131.

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...].”

Pois bem, de acordo com o inciso II, é função da lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, no que interessa ao presente caso, estamos tratando da imunidade tributária. Entendemos que a norma constitucional prevista nesse dispositivo impõe o dever ao legislador de regulamentar os quesitos necessários para usufruto das denominadas imunidades condicionadas, assim entendidas como aquelas previstas no artigo 150, VI, “c”, da CF/88, por meio da edição de lei complementar.

Todavia, existem posicionamentos divergentes na doutrina em relação à premissa que adotamos no presente trabalho, os quais entendem como desnecessária a edição de lei complementar para fins de regulamentar as denominadas imunidades condicionadas. A título de exemplo, Hamilton dias de Souza<sup>19</sup> tem como premissa que a imunidade tributária possui norma autoaplicável, sendo, portanto, desnecessária a edição de lei complementar para estabelecer os requisitos a serem preenchidos pelos respectivos beneficiários a fim de gozarem do benefício imunizante.

Não concordamos com tal premissa, uma vez que entendemos que as imunidades tributárias condicionadas não são autoaplicáveis, estando submissas à regulamentação de legislação complementar a fim de impor aos beneficiários do art. 150, VI, “c”, da CF/88 os quesitos necessários para usufruto. Tais quesitos estão devidamente explicitados no artigo 14, incisos de I a III, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que:

“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;

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.”

19. SOUZA, Hamilton dias de. *Normas Gerais de direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1972. v. 2.

Portanto, entendemos que o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), por atribuição de competência que lhe é assegurado pelo artigo 146, II, da Constituição Federal, na condição de lei complementar em matéria tributária, deverá estabelecer os requisitos indispensáveis para que os beneficiários das denominadas imunidades condicionadas possam dela gozar, a fim de ter excluído de seu patrimônio, renda ou serviços a incidência dos respectivos impostos.

Entendemos ser inegável a competência única e exclusiva da lei complementar federal para regular os requisitos para usufruto das imunidades tributárias, até mesmo para evitar que os entes políticos legislem a seu bel prazer por meio da edição de leis ordinárias estabelecendo quais seriam os quesitos para que os beneficiários possam usufruir das imunidades tributárias condicionadas.

Corroborar essa premissa Frederico Araújo Seabra de Moura, ao dizer que:

“Não é por outra razão que o Texto Magno, em seus artigos 150, VI, ‘c’ e 146, II, exige que lei complementar positive no sistema as formalidades necessárias para que as pessoas lá mencionadas gozem dos benefícios da imunidade. E essa lei complementar, sem qualquer dúvida, é veiculadora de norma geral em matéria tributária, pois pretende padronizar os requisitos para gozo da imunidade em todas as esferas políticas, visando evitar situações como a exemplificada no parágrafo anterior.”<sup>20</sup>

Pelo então exposto, posicionamo-nos no sentido de atribuir à lei complementar a competência como veículo normativo responsável para regulamentar as então denominadas imunidades condicionadas previstas no artigo 150, VI, “c”, do texto constitucional, impondo, nos termos do artigo 14, I a III, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), todos os requisitos necessários para usufruto da imunidade tributária em relação aos impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços.

### 3. IMUNIDADES DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

#### 3.1. *Origem histórica no ordenamento jurídico brasileiro*

Na era do Brasil Colônia, desde o seu descobrimento, em 22 de abril de 1500, até a sua independência, em 07 de setembro de 1888, seguia-se o ordenamento jurídico português.

---

20. MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 322.

Com o final do Brasil Colônia, em 1822, tendo início a era do Brasil Império, foi editada a Constituição de 1824, a qual passou a prever uma espécie de imunidade implícita às igrejas católicas, já que essa carta magna reconheceu tal religião como oficial do império, por meio de seu artigo 5º,<sup>21</sup> e isso gerava uma automática impossibilidade de tributação de seus templos.

No decorrer das décadas, com o advento da Constituição Federal de 1891, a imunidade tributária dos templos católicos passou a ter contornos mais visíveis, ao prever expressamente que é vedado aos estados e à União “estabelecer, subvencionar, ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, conforme previsão de seu artigo 11, 2º).<sup>22</sup>

A Constituição Federal de 1934 manteve o comando normativo existente no supramencionado dispositivo (art. 11) da constituição anterior (1891), ainda prevendo uma espécie de imunidade tributária implicitamente prevista no texto constitucional, todavia, ampliou a vedação também ao Distrito Federal e municípios, uma vez que as figuras desses entes políticos não existiam até então, sendo o território brasileiro dividido somente em estados. A partir dessa carta magna, os municípios passaram a ter uma autonomia expressa (art. 13º), inclusive para instituir seus impostos e taxas (II), razão pela qual se passou a restringir a abrangê-lo, conforme previsto em seu artigo 17,<sup>23</sup> II.<sup>24</sup>

Adiante, a Constituição Federal de 1937 não alterou a redação do dispositivo existente no texto constitucional anterior (1934), todavia, alterou a previsão da norma imunizante, passando do artigo 17, II, para o então artigo 32,<sup>25</sup> “b”.<sup>26</sup>

Analisando o bojo dos comandos normativos existentes nas Constituições Federais de 1824, 1891, 1934 e 1937, percebemos que não havia nenhuma restrição expressa aos entes políticos de instituírem tributos sobre os templos de

21. Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo.

22. Art. 11 – É vedado aos Estados, como à União:

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

23. Art. 17 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

24. II – estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

25. Art. 32 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (Redação dada pela Lei Constitucional nº 9, de 1945).

26. b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; (Redação dada pela Lei Constitucional nº 9, de 1945).



qualquer culto. O que se havia, à época, era uma espécie de imunidade tributária implícita no texto constitucional, a qual vedava aos entes políticos praticarem condutas que subvencionassem ou subvencionassem as práticas de cultos religiosos, ou seja, na prática, seria o mesmo que tributar as entidades religiosas a ponto de onerar suas atividades de modo a inviabilizar a realização de sua finalidade essencial, qual seja, a prática de cultos religiosos.

Na esteira desse raciocínio, são as palavras de Ricardo Lima de Oliveira:

“A leitura e a compreensão dos artigos citados acima é fundamental para se verificar que as Constituições Brasileiras de 1824, 1891, 1934 e 1937 não traziam nenhuma disposição expressa sobre a imunidade das Igrejas. O que se tinha nos textos constitucionais era a proibição de que o Estado interviesse nos cultos religiosos, seja para manter, subvencionar ou embaraçar seu funcionamento. Isto é, não poderia patrocinar financeiramente nem atrapalhar seu exercício.

Mas, apesar de as referidas constituições não apresentarem em seus textos a referência expressa a imunidade dos templos religiosos, havia uma imunidade tácita. Os governos (tanto durante o império quanto durante a República) não cobravam tributos das igrejas. Muito pelo contrário, em alguns casos até remuneravam os seus dirigentes e sustentavam os locais de ensino religioso, como visto nos tópicos anteriores.”<sup>27</sup>

Com o advento da Constituição Federal de 1946, o ordenamento jurídico constitucional passou a prever explicitamente a imunidade tributária dos templos religiosos, ao vedar expressamente a cobrança de impostos incidentes sobre suas rendas, de acordo com o seu artigo 31, V, “b”, transcrito a seguir:

“Art. 31 – A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

[...]

V – lançar impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

[...].”

27. OLIVEIRA, Ricardo Lima de. *Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017. p. 61.



Como se observa, constatamos que a mudança primordial ocorrida na seara das imunidades tributárias se deu a partir do advento da Constituição Federal de 1946, em que passou-se a ter uma garantia expressamente prevista em seu texto, outrora prevista apenas implicitamente nos anteriores textos constitucionais, conforme suscitado, a fim de assegurar aos templos de qualquer culto de não serem tributados em relação a impostos.

Esse foi o marco inicial existente no ordenamento jurídico tributário constitucional brasileiro a fim de assegurar aos templos de qualquer culto a não incidência de impostos sobre seus bens, rendas, serviços etc. A constituição subsequente, de 1967, com as alterações da Emenda Constitucional 1, de 1969, nada mais fizeram, por intermédio de seus artigos 20,<sup>28</sup> III,<sup>29</sup> “b”<sup>30</sup>, e 19,<sup>31</sup> III,<sup>32</sup> “b”,<sup>33</sup> do que reiterar a previsão expressa de imunidade tributária aos templos de qualquer culto em relação aos impostos.

Por fim, a atual Constituição Federal de 1988 assegurou a manutenção da imunidade tributária aos templos de qualquer culto em relação aos impostos, desde sua criação implícita por intermédio da constituição de 1824 e explícita por meio da Constituição de 1946, em relação a impostos, todavia, criaram-se mecanismos delimitando a sua abrangência, bem como quesitos a serem cumpridos para fins de legalizar o usufruto de tal benesse constitucional, conforme abordaremos nos capítulos seguintes.

#### 4. A IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO SEGUNDO A CF/88

A imunidade dos templos de qualquer culto encontra previsão na Constituição Federal de 1988 por meio do artigo 150, VI, “b”, o qual estabelece que:

“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:

---

28. Art. 20 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

29. III – criar imposto sobre:

30. b) templos de qualquer culto;

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

32. III – instituir impôsto sôbre:

33. b) os templos de qualquer culto;

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...].”

O fundamento da imunidade dos templos de qualquer culto, de acordo com a atual constituição, é respaldado nas garantias fundamentais previstas nos incisos VI, VII, e VIII do artigo 5º, os quais estabelecem a liberdade de consciência e de crença a todos os cidadãos brasileiros, senão veja-se:

“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;

[...].”

Conforme depreendemos por meio da leitura das garantias fundamentais previstas nos dispositivos mencionados, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a previsão expressa de mecanismos que possibilitem a todos os cidadãos brasileiros o acesso à religião, conferindo-lhes o direito amplo e irrestrito de exercerem a sua liberdade religiosa.

Nesse sentido são as palavras de Roque Antônio Carraza:<sup>34</sup>

“Como facilmente se percebe, a *ratio essendi* destes dispositivos é garantir, a todas as pessoas, sua religiosidade e, mais do que isso, permitir que a divulguem e manifestem livremente. A Constituição conferiu-lhes a titularidade ativa do direito à ampla e irrestrita liberdade religiosa. Assim, qualquer

34. CARRAZA, Roque Antônio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 22.

medida, seja legislativa, seja administrativa, que, sem razão plausível, anule ou tolha a liberdade de culto, padecerá de inconstitucionalidade.”

Portanto, a fim de assegurar a todos os cidadãos o cumprimento das supra-mencionadas garantias, bem como assegurar a manutenção das atividades religiosas dos templos de qualquer culto, a atual Carta Magna prevê a expressa desoneração em relação aos pagamentos dos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços.

No que diz respeito ao conceito de “templo”, do latim *templu*, a fim de delimitarmos a abrangência da imunidade em análise, a doutrina aponta a existência de 3 (três) teorias predominantes, quais sejam: a (I) *clássico-restritiva*, (II) *clássico-liberal* e a (III) *moderna*.

Primeiramente, em relação à (I) *Teoria Clássico-Restritiva*, para os fiéis defensores dessa teoria, como Sacha Calmon Navarro Coelho e Pontes de Miranda,<sup>35</sup> o conceito de “templo”, para fins de delimitar a abrangência da imunidade tributária, consiste no local destinado à celebração do culto, ou seja, a imunidade abrange tão somente o local do culto, não se estendendo aos demais imóveis de propriedade da entidade religiosa. A título de exemplo, de acordo com essa teoria, um imóvel de propriedade da entidade religiosa utilizado como estacionamento de veículos dos fiéis não estaria acobertado pela benesse imunizante, uma vez que não congrega a expressão “culto”.

Em um segundo momento, temos a denominada (II) *Teoria Clássico-Liberal*, a qual denomina o conceito de “templo” de uma forma mais abrangente, de forma a classificar “templo” como sendo todo aquele patrimônio da entidade religiosa que contribui para a realização de sua atividade essencial, qual seja, a realização de “culto” religioso. Como fiel defensor dessa premissa, citamos Aliomar Baleeiro,<sup>36</sup> aduzindo que não deve ser considerado o templo “apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento”, ou seja, todos aqueles imóveis da entidade religiosa que contribuam para a regular desenvoltura de suas atividades essenciais, desde que eles não sejam empregados para fins econômicos.

35. V. CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, p. 44-53, mar. 2000.

36. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 311.

Por fim, a (III) *Teoria Moderna* conceitua templo como “entidade” de uma forma ampla, podendo instituição, organização ou instituição mantenedoras de templos religiosos, ou seja, em sentido jurídico, entidade possui um conceito mais amplo do que pessoa jurídica, conforme salienta Flávio Campos.<sup>37</sup>

Posicionamo-nos aqui no sentido de entender a (II) *Teoria Clássico-Liberal*, na esteira da premissa de Aliomar Baleeiro, como sendo a mais adequada a se utilizar, bem como a aceita pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que a imunidade contempla não somente o imóvel correspondente ao local do culto, mas também todos aqueles aglomerados que são utilizados para contribuir na execução das finalidades essenciais da instituição religiosa, conforme será demonstrado no decorrer do presente trabalho.

Também corrobora essa premissa, em relação ao conceito de “templo”, para fins de apontar a abrangência da imunidade tributária, Hugo de Brito Machado, ao dizer que:

“Templo não significa apenas a edificação, mas tudo que seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos.”<sup>38</sup>

De acordo com as premissas ventiladas no presente tópico, posicionamo-nos no sentido de que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, respaldada em diversas garantias constitucionais aplicáveis a ele positivadas no artigo 5º da CF/88 (liberdade de crença, assistência religiosa etc.), aponta para desonerar as instituições religiosas em relação ao dever de pagar impostos incidentes não somente no imóvel no qual é realizado o culto, como também nos demais aglomerados os quais são cruciais para a realização das finalidades religiosas.

37. V. CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, mar. 2000. p. 48.

38. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 271.

#### 4.1. Alcance da imunidade tributária em relação ao patrimônio dos templos de qualquer culto

Conforme estudamos no capítulo anterior, a imunidade dos templos de qualquer culto encontra-se positivada no artigo 150, VI, “b”, da então vigente Constituição Federal.

Pois bem, em relação ao alcance de tal imunidade, o referido dispositivo, por intermédio de seu § 4º, estabelece que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto “compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”, senão veja-se:

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

[...]

§ 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.”

Interpretamos a norma existente no disposto no § 4º anteriormente transcrito para afirmar que o alcance da imunidade tributária abarca todo o patrimônio da entidade religiosa destinado às suas finalidades essenciais, assim entendidas como as práticas da atividade religiosa, não abarcando tão somente o imóvel exclusivamente destinado a realização do culto. Nesse rol, incluímos a casa do padre (ou pastor), o convento, o cemitério destinado ao enterro dos membros da entidade religiosa (freis, padres, freiras, pastores, bispos etc.), estacionamento destinados aos fiéis em dia de cultos etc.

Essa é a concepção a qual entendemos ser a mais adequada para fins de delimitar o alcance da imunidade tributária em análise. Ela reproduz a premissa fixada pelos fiéis adeptos da (II) *Teoria Clássico-Liberal*, que classifica a expressão “templo” como “atividade”; nessa linha de raciocínio, todo o patrimônio, a renda e os serviços da entidade religiosa que estejam direta ou indiretamente direcionados às atividades essenciais da entidade religiosa, qual seja, a prática de culto, estarão acobertados pela imunidade tributária.

É nessa premissa, adotada no presente trabalho, que a maioria dos doutrinadores se embasa. Nessa linha de raciocínio, vejamos a premissa ventilada por Paulo Caliendo:

“A concepção templo atividade entende que a imunidade se estende aos templos entendidos como o conjunto de práticas e atividades dirigidas à realização do culto. Nessa compreensão a imunidade se dirige ao conjunto de bens que viabilizam direta ou indiretamente a prática do culto, incluindo não somente o imóvel aonde está situado o templo, mas também outros imóveis de suporte ao exercício religioso: residência do ministro de confissão, centro de ensino religioso, centro de práticas e reflexões eclesiais e os veículos utilizados para este fim (avião, automóvel etc.). Em suma, nesta tese a imunidade se identifica com o *actus*, ou seja, como se exercita o direito fundamental à liberdade religiosa por meio do culto.”<sup>39</sup>

Ademais, falamos muito no presente trabalho em finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, mas em que consiste tal expressão e o que ela abrange, em relação ao patrimônio do tempo, a fim de delimitarmos o alcance da imunidade em análise?

Sobre os pontos formulados, as palavras de Roque Antônio Carraza são bem esclarecedoras:

“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.”<sup>40</sup>

Ou seja, as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto consistem em todas aquelas práticas que visem à divulgação dos dogmas religiosos da entidade, que vão desde a orientação espiritual dos fiéis, práticas de atividades de cunho filantrópico visando atender os bons costumes, a divulgação dos dogmas religiosos, até a formação de líderes religiosos que visem perpetuar a divulgação de determinado dogma religioso.

Outra questão que merece destaque, a nosso ver, é referente ao conceito da palavra “culto”, a fim de delimitarmos o alcance da imunidade em análise. Em outras palavras, o que seria “culto” para utilizarmos como artifício delimitador da imunidade dos templos?

39. CALIENDO, Paulo; BOHN, Ana Cecília Elvas. Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 214-216, jan.- fev. 2015.

40. CARRAZA, Roque Antônio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo. Noeses, 2015. p. 30.

O conceito de “culto” que encontramos no Dicionário<sup>41</sup> é aquele que o classifica como “um conjunto de atitudes e ritos pelos quais um grupo de fiéis adora ou venera uma divindade”. Seu conceito, na seara do Direito Tributário, para fins de delimitar o campo de atuação da imunidade tributária prevista no texto constitucional, é um significado amplo, que abrange várias atividades voltadas para a devoção de determinada divindade, conforme novamente bem explica Roque Antônio Carraza:

“Por outro lado, também não se contesta que a palavra ‘culto’ é polissêmica, servindo para designar seja o conjunto de atitudes, ritos ou cerimônias desenvolvidas por uma igreja, com escopo de melhor pregar a mensagem divina, seja a própria ‘confissão religiosa’. No primeiro sentido, laico, o culto não passa de uma reverência respeitosa a Deus ou a entes sobrenaturais. Nosso ordenamento jurídico inadmitte que tal conduta seja perturbada ou escarnecida, que quando realizada no interior dos templos, quer quando se dá em público, vale dizer, em cerimônias e festividades religiosas.”<sup>42</sup>

Nessa linha de raciocínio, entendendo a pluralidade da expressão “culto” como sendo uma série de atos praticados pela entidade religiosa ligados à devoção de uma determinada divindade, podemos nessa premissa afirmar também que todos os imóveis que estariam diretamente ligados à manutenção e ao desenvolvimento do “culto” da entidade religiosa seriam abarcados pelo manto da imunidade tributária.

Esse é o entendimento que achamos mais adequado, a fim de delimitar o alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, pois, com o advento da Constituição Federal de 1988, a abrangência dessa imunidade passou a ter um caráter mais subjetivo, por englobar o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas, tendo, portanto, uma interpretação mais ampliativa, nos dizeres de Ives Gandra Martins da Silva e Paulo de Barros Carvalho.<sup>43</sup>

Reforça esse posicionamento o fato de a Constituição de 1967, alterada pela EC 1, de 1969, por meio de seu artigo 20, III, “b”, prever restritamente o alcance da imunidade tributária tão somente em relação ao imóvel no qual está localizado

41. FERREIRA, A. B. H. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 508.

42. CARRAZA, Op. cit., p. 65-66.

43. SILVA, Ives Gandra Martins; CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 67-68.



o templo em si, uma vez que nessa carta magna a denominação de “templo” era tão somente a edificação na qual, de fato, realizava-se o culto religioso.

Assim, concluímos que a Constituição de 1988 deu uma interpretação mais ampliativa da palavra “templo”, uma vez que a redação do § 4º de seu artigo 150 vedou a incidência de impostos sobre o seu patrimônio, sua renda e seus serviços, estendendo o alcance da norma imunizante advinda do anterior texto constitucional (1967), passando a norma imunizante a englobar todos os principais quesitos (patrimônio, renda e serviços) necessários para a manutenção das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, assim entendidas como aquelas cerimônias voltadas ao culto de determinada divindade.

#### 4.2. *Imunidades dos templos de qualquer culto e os impostos indiretos*

Como é cediço e fato notório ao presente caso, no ordenamento jurídico tributário temos o que a doutrina e a jurisprudência classificam como impostos diretos e indiretos.

Os impostos diretos, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo,<sup>44</sup> são aqueles que não têm repercussão econômica em terceira pessoa, uma vez que a carga econômica é suportada diretamente pelo contribuinte. A exemplo dessa modalidade de impostos, citamos o IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCID etc.

De outra forma, os impostos indiretos são aqueles cujo encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito, assim entendido como o sujeito passivo da relação jurídico tributária, a terceira pessoa alheia à regra matriz de incidência tributária, o dito contribuinte de fato. A exemplo desses impostos, citamos o ISS, ICMS e IPI.

Pois bem, na seara das imunidades tributárias dos templos de qualquer culto, muito se discutiu perante o Supremo Tribunal acerca da possibilidade de usufruir da imunidade tributária na condição de contribuinte de fato ou de direito, em operações que caracterizam a hipótese de incidência dos impostos indiretos.

Em um primeiro momento, analisamos a hipótese de uma entidade religiosa que exerce a venda de mercadorias aos seus fiéis, estaria tal operação sujeita à incidência do ICMS?

Primeiramente, para chegarmos a uma resposta, partimos da análise do texto constitucional, em que constatamos que o § 4º do artigo 150 prevê de

---

44. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 62.



forma expressa que as imunidades dos templos de qualquer culto abrangem tão somente os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as suas finalidades essenciais, assim entendidas como a efetiva prestação de “culto”. Ou seja, se a entidade religiosa vende mercadorias – por exemplo, artefatos religiosos –, a operação de venda em si, a nosso entender, é uma operação totalmente desvirtuada de suas ditas “finalidades essenciais”, já que possui caráter de *mercancia*, ou seja, comércio.

Nessa linha de raciocínio, os estados, sob uma ótica extremamente fiscal, almejando a arrecadação de tributos, tendem a impor em face da entidade a exigência do ICMS incidente sobre tais operações. Daí analisaremos, sob a visão do Supremo Tribunal Federal, se tais operações de venda de mercadorias praticadas pela entidade religiosa devem ser tributadas ou estariam acobertadas pelo manto da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b”, do texto constitucional.

Pois bem, em casos como esse, o Supremo Tribunal proferiu um julgamento no ano de 2006, por meio dos embargos de divergência no RE 186.175/SP,<sup>45</sup> sob relatoria da Ministra Ellen Gracie, fixando o entendimento de que a entidade religiosa, na condição de contribuinte de direito, quando praticar operações de comércio de bens por ela produzidos, estará acobertada pelo manto da imunidade tributária desde que a renda oriunda dessa atividade seja inteiramente voltada à manutenção de suas atividades essenciais.

Embora o julgamento em questão faça menção às instituições de assistência social, tal entendimento vem sendo aplicado, desde então, por analogia com as instituições de ensino religioso, os aqui estudados templos de qualquer culto.

Portanto, essa é a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto à questão, ou seja, quando a entidade religiosa, na condição de contribuinte de direito, realizar operações de venda de mercadorias, tais operações estarão imunes ao ICMS.

Ademais, ainda na seara dos impostos indiretos, outra questão bem comum que eivada de discussão diz respeito aos imóveis da entidade religiosa alheios àqueles utilizados para a realização do culto à divindade, os quais são utilizados

---

45. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos (RE 186175 ED-EDv, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 23.08.2006, DJ 17-11-2006 PP-00048 Ement Vol-02256-04 PP-00642 RT v. 96, n. 857, 2007, p. 185-187 LEXSTF v. 29, n. 337, 2007, p. 227-232 RDDT 137, 2007, p. 166-168).

para a prestação de serviços de estacionamento e guarda de veículos automotores em dias de culto ou em dias comuns. Pergunta que não se quer calar: estariam tais serviços de estacionamento e guarda de veículos imunes à incidência do Imposto sobre Serviço (ISS)?

Assim como na hipótese que aventamos anteriormente, especificamente em relação ao ponto que apontamos em relação à destinação da receita auferida em decorrência da venda de mercadorias, a resposta é não. Desde que toda renda auferida em razão dos serviços de guarda e estacionamento de veículo automotores, independentemente se destinados a fiéis ou a terceiros interessados, seja revestida em prol das finalidades essenciais da entidade religiosa. Nesse sentido foi o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em 2012, no Recurso Extraordinário com Agravo 673606, sob relatoria do Ministro Luiz Fux, o qual assim restou ementado:

“Recurso Extraordinário com Agravo. Tributário. Imunidade tributária. Entidade de assistência social. Art. 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal. Cobrança pela utilização de seu estacionamento. Incidência do ISS. Impossibilidade desde que a renda auferida seja revertida em proveito de suas atividades essenciais. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal impede a incidência do ISS tendo como base de cálculo o preço cobrado pela utilização do estacionamento da entidade social, desde que a renda seja totalmente revertida para o custeio de suas atividades essenciais. Precedente: RE 144.900, Segunda Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 26.09.1997.”<sup>46</sup>

Ponderadas essas considerações, vislumbramos que os templos de qualquer culto, sempre quando figurarem na condição como contribuintes de direito nas relações jurídico-tributárias que envolvam os impostos indiretos, farão *jus* ao benefício imunizante desde que a renda auferida em decorrência da venda de produtos ou prestação de serviços seja revertida para suas finalidades essenciais.

Pois bem, outra celeuma surge: e quando os templos de qualquer culto figuram na relação jurídico-tributária na condição de contribuinte de fato, estariam acobertados pelo manto da imunidade em relação aos encargos econômicos que lhes são repassados pelos contribuintes de direito em relações jurídico-tributárias que envolvem os impostos indiretos?

46. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 673606. Relator: Min. Luiz Fux, 19.03.2012. DJe-061 Divulg. 23.03.2012 Public. 26.03.2012.

Sobre esse ponto, as palavras de Robson Maia Lins são bem esclarecedoras:

“O entendimento que aparece reiteradamente no âmbito da Suprema Corte é no sentido de que a imunidade somente tem lugar ali onde o sujeito imune seja contribuinte de direito, inaplicável nas situações em que revista somente a condição de contribuinte de fato, havendo motivo suficiente para acreditar que as razões de decidir nesses casos poderiam se aplicar integralmente às imunidades de entidades religiosas.”<sup>47</sup>

O autor corrobora a Suprema Corte, no sentido de afirmar que os templos de qualquer culto, quando figurarem na relação jurídico-tributária na condição de contribuinte de fato, não possuem a prerrogativa de usufruírem do manto da imunidade tributária pelo fato de não figurarem no polo passivo da relação jurídico-tributária.

De fato, concordamos com esse posicionamento para afirmar a impossibilidade do templo de qualquer culto em usufruir dos efeitos da imunidade tributária quando figurarem na relação jurídico-tributária como contribuinte de fato, uma vez que é sujeito alheio à composição da Regra Matriz de Incidência Tributária, especificamente em relação ao seu critério pessoal, previsto no consequente da norma. Daí então, como poderia o templo de qualquer culto ser atingido pelos efeitos da imunidade tributária, se não compõe o critério pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária de determinada espécie tributária? Mesmo nos casos dos tributos indiretos, não há de se falar em extensão dos efeitos da norma imunizante quando o seu beneficiário, *in casu*, os templos de qualquer culto, não compor o polo passivo da Regra Matriz de Incidência.

Para fins meramente ilustrativos, visando ilustrar a premissa doravante defendida, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal aponta, nesse sentido, para fins de afirmar que os templos de qualquer culto, quando figurarem na condição de contribuinte de fato em uma relação jurídico-tributária passível de incidência do ICMS, não farão *jus* a fruição do efeito imunizante, senão vejamos o *leading case* a seguir:

“Constitucional. Tributário. Imunidade tributária. Templos de qualquer culto. Art. 150, inciso VI, alínea B, da Constituição Federal. ICMS. Contribuinte de fato. Contribuinte de direito. Honorários advocatícios. 1. A imunidade tributária, diferentemente do instituto jurídico da isenção, constitui

47. LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 325.

verdadeiro limite ao poder de tributar, na medida em que inibe a própria competência constitucional do Ente Político de instituir o tributo em determinadas situações fáticas ou jurídicas descritas no texto constitucional. Assim, por restringir a autonomia do ente federativo, a imunidade tributária deve estar expressamente prevista na Constituição Federal. 2. O art. 150, inciso VI, alínea b, da Constituição Federal, confere imunidade tributária aos templos de qualquer culto, abrangendo não somente os prédios destinados ao culto, mas também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa. Precedentes do e. STF. 3. No tocante ao ICMS, há divisão da realidade da figura do contribuinte entre contribuinte de fato, que realmente suporta o ônus econômico do tributo, e contribuinte de direito, que é designado legalmente para o pagamento do imposto. 4. A imunidade tributária não pode aproveitar a terceiros que não sejam os sujeitos passivos da obrigação tributária. Precedente do STF. 5. Haja vista a entidade religiosa apresentar-se como contribuinte de fato, e não como contribuinte de direito, não pode ser considerada como sujeito passivo da tributação, de modo que sua imunidade tributária não pode afastar a incidência do ICMS. 6. O arbitramento dos honorários advocatícios em patamar irrisório é aviltante e atenta contra o exercício profissional. A fixação da verba honorária há de ser feita com base em critérios que guardem a mínima correspondência com a responsabilidade assumida pelo advogado, sob pena de violação do princípio da justa remuneração do trabalho profissional. 7. Negou-se provimento à apelação.”

(TJ-DF – APC: 20140110842272, Relator: Flávio Rostirola, data de julgamento: 25.11.2015, 3ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE: 07.12.2015. Pág. 184).

Pelo que então foi exposto no presente tópico, no que diz respeito aos impostos indiretos, concluímos que, em um primeiro momento, quando os templos figurarem na sujeição passiva (critério pessoal) das relações jurídico-tributárias (Regras Matrizes de Incidência), farão *jus* ao usufruto da norma imunizante a qualquer tempo desde que revertam a renda decorrente da arrecadação em prol passíveis de sua incidência em suas atividades essenciais, uma vez que adotamos ao longo do presente trabalho a tradicional (II) *Teoria Clássico-Liberal*, a qual, conforme dito em alhures, classifica a expressão “templo” como “atividade”. Nessa linha de raciocínio, todo o patrimônio, a renda e os serviços da entidade religiosa que estejam direta ou indiretamente direcionados à atividade essencial da entidade religiosa, qual seja, a prática de culto, estarão acobertados pela imunidade tributária. No caso dos impostos indiretos, estando a renda, independente da utilização do bem, móvel ou imóvel, relacionada com sua atividade

essencial, havendo vinculação de sua renda à atividade essencial da entidade, fará então *ius* o bem ao benefício da norma tributária imunizante.

Por fim, no que concerne à hipótese dos templos em figurarem como contribuinte de fato nas relações jurídico-tributárias que envolvam os impostos indiretos, conforme demonstramos, não estarão abrangidos pelos efeitos das normas imunizantes por impossibilidade de sua extensão a sujeitos alheios à relação jurídico-tributária, no que concerne à sua respectiva sujeição passiva.

## 5. TEMAS CONTROVERTIDOS

### 5.1. *Imunidade dos templos e os bens com finalidades adversas àquelas entendidas como essenciais*

Um tema que causa muita celeuma nos tribunais e considerável divergência nas doutrinas que abordam o tema referente à imunidade tributária dos templos diz respeito à possibilidade de a norma imunizante abranger aqueles bens com finalidades adversas condizentes com a prática do culto religioso.

A exemplo disso, destacamos uma situação hipotética clássica: “Bem imóvel de propriedade do templo alugado a terceiros com finalidade adversa à prestação de culto religioso estaria abarcado pelo manto da imunidade tributária em relação aos impostos nele incidentes?”.

Pois bem, de início, constatamos que o § 4º do artigo 150 do texto constitucional consiste em uma clara restrição ao alcance da imunidade do templo, ao direcioná-la exclusivamente em relação ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com suas finalidades essenciais, senão vejamos:

“[...]”

§ 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.

[...]”

Entendemos que a norma prevista no dispositivo anteriormente transcrito serve como extensão do alcance da norma imunizante para além do imóvel no qual é praticado o culto religioso do templo. Corroborar essa premissa Robson Maia Lins:

“Trata-se de limite que confirma o alcance do preceito imunizante para além do só imóvel que abriga o culto, de modo que abrangerá também outros elementos

que ainda não sejam propriamente de liturgia de uma certa religião, possam com ela relacionar-se.”<sup>48</sup>

Tal premissa, a qual adotamos no presente trabalho, nada mais faz do que reproduzir aquela que conceitua “templo” para fins de determinar o alcance da norma imunizante, qual seja, a “clássico-liberal”, cuja concepção corresponde a “templo-atividade”.

Nessa linha de raciocínio, a imunidade tributária dos templos deverá necessariamente abranger seus bens imóveis com finalidades adversas às suas institucionais, todavia, um quesito se faz importante de ser observado: o revertimento de toda renda auferida em decorrência da utilização desse bem por finalidade adversa deverá necessariamente ser revertido em prol das atividades, aí sim, essenciais do templo. Isso porque, caso a renda auferida em decorrência da utilização de seus bens não seja revertida para suas finalidades essenciais previstas em seu estatuto, estaremos diante da flagrante violação ao princípio da livre concorrência (Art. 173, § 4º, da CF/88), o qual consiste em um flagrante limitador do alcance da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Essa foi a premissa adotada pelo Supremo Tribunal Federal, em 2002, a partir do julgamento do RE 325.822, sob relatoria do Ministro do Gilmar Mendes, cujo entendimento predominante foi no sentido de que a imunidade dos templos de qualquer culto deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também todo imóvel que se encontra alugado a terceiros. O referido acórdão restou assim ementado:

“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’.

48. LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 318.

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 (RE 325822, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, tribunal pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 pp-00042 Ement Vol-02151-02 PP-00246).”

Citamos o *leading case* anteriormente relacionado, almejando corroborar a premissa aqui defendida para demonstrar que o fator “renda” do imóvel é crucial para determinar, ou não, a legitimidade de seu usufruto da benesse constitucional imunizante. Ou seja, conforme dissemos no início deste capítulo, pode o imóvel ter destinação adversa, mas se gerar “renda” e esta for redirecionada à manutenção das atividades essenciais do templo, será abarcado pelo manto imunizante conforme a interpretação extensiva da imunidade tributária dada pela teoria clássico-liberal, já que, de certa forma, ele contribui indiretamente com a manutenção das atividades essenciais do templo mediante a produção da respectiva renda que lhe é revestida.

Corroborar essa premissa Robson Maia Lins:

“Uma das formas de estabelecer essa relação indispensável a imunidade é pela obtenção de receita para custear a atividade religiosa. Foi precisamente a situação do recurso acima citado e, seguindo a mesma razão de decidir, poderemos inferir que outros ativos, como depósitos financeiros e a renda decorrentes de sua aplicação – serão considerados imunes, desde que seja respeitada sua destinação ao custeio da finalidade essencial que, no caso, é a manutenção do culto religioso.”<sup>49</sup>

Na esteira desse raciocínio, a Suprema Corte editou a Súmula 724, a qual prevê que “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente as entidades referidas no artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição desde que o valor do aluguéis sejam aplicados em suas atividades essenciais”, senão vejamos:

“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.”

49. LINS, Robson Maia. Op. cit., 2019, p. 318.



Conforme se observa no teor da súmula invocada, o seu texto faz menção à alínea “c” do inciso VI do artigo 150, acobertando expressamente as fundações, sindicatos dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Todavia, uma vez que a súmula possui fundamento no § 4º do mesmo dispositivo, entendemos que os templos de qualquer culto também estão abarcados pelo seu entendimento.

Portanto, adotamos como premissa no presente trabalho aquela que aponta pela extensão da imunidade tributária aos imóveis do templo com finalidade adversa, todavia, faz-se necessário que toda a renda auferida em decorrência da utilização desses por terceiros seja revertida em prol das atividades essenciais do templo, pois daí o manto imunizante se faz presente de acordo com os ditames do § 4º do artigo 150 do texto constitucional, afastando-se então do alcance do fator limitador do usufruto da benesse imunizante proveniente do princípio da livre concorrência (Art. 173, § 4º, CF/88).

## 5.2. *Imunidade dos templos e os cemitérios agregados a entidade religiosa*

Durante muito tempo foi discutido nos tribunais superiores quanto à possibilidade de extensão da imunidade tributária atribuída aos templos de qualquer culto em face dos cemitérios de sua propriedade.

Pois bem, no presente tópico analisaremos a imunidade dos cemitérios ligados às entidades religiosas em três hipóteses: 1) quando de propriedades dos templos, estão diretamente vinculados às atividades essenciais da instituição religiosa; 2) quando de propriedades dos templos, não vinculados a tais atividades; e, por fim 3) quando pertencentes à pessoa jurídica de direito privado, pela realização de cultos religiosos em homenagem aos mortos, seriam beneficiados pela imunidade dos templos.

Como é cediço e fato notório ao presente caso, existem entidades religiosas cujo acervo patrimonial não inclui somente o terreno no qual está edificado o seu templo, mas também outros imóveis que compõem o acervo patrimonial da entidade religiosa, a fim de viabilizarem a prática de suas finalidades essenciais como um todo, como a casa de líderes religiosos (padres, pastores etc.), o estacionamento de veículos automotores para os fiéis, as escolas pertencentes a entidade religiosa destinadas aos fiéis e, no caso em análise, os cemitérios para o sepultamento de líderes e membros da entidade religiosa.

Bom, como amplamente discorrido no presente trabalho e doravante reforçado em resposta à primeira situação hipotética ora levantada, entendemos que a imunidade tributária dos templos religiosos, prevista na Constituição Federal,



engloba não somente o imóvel no qual está edificado o templo religioso, mas também todos os imóveis que estejam diretamente relacionados com suas finalidades essenciais ou gerem rendas que sejam revertidas em prol da manutenção delas. Como já foi dito, tal pensamento parte da premissa “clássico-liberal”, cuja concepção corresponde a “templo-atividade”.

Com base nessa premissa, os cemitérios pertencentes às entidades religiosas estariam beneficiados pelo manto imunizante quando utilizados para os sepultamentos de seus líderes e membros.

Corroborando tal posicionamento, desde maio de 2008, na ocasião do julgamento do RE 578562, sob relatoria do Ministro Eros Grau, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal cuja ementa segue a seguir colacionada:

“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): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 21.05.2008, DJe-172 Divulg 11-09-2008 Public 12-09-2008 Ement Vol-02332-05 PP-01070 RTJ Vol-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340).”

Ademais, em relação à segunda situação hipotética levantada, referente a um cemitério de propriedade do templo religioso, mas utilizado com finalidade diversa daquelas essenciais de cunho religioso em decorrência da locação a terceiros, entendemos que ao manto da benesse imunizante se estende tal ocasião, desde que a renda oriunda dessa locação seja revertida para a manutenção de suas finalidades essenciais. Ou seja, de qualquer forma, se o patrimônio ou a renda gerada em decorrência do uso por terceiros for revertida para as finalidades essenciais do templo, entendemos que o benefício imunizante abarcará o cemitério pertencente à entidade religiosa, cuja utilização decorre de uso de terceiros, em interpretação extensiva à presente situação hipotética do que preleciona a Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal.

Para ilustrar tal premissa, trazemos à baila o julgado da Suprema Corte proferido por meio do RE 325822, em 18 de dezembro de 2002, sob Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em que foi exarado o entendimento de que os imóveis de propriedade dos templos de qualquer culto, quando alugados a terceiros, desde que a renda seja revertida em prol de suas finalidades essenciais, devem gozar do manto de imunidade tributária partindo de uma interpretação extensiva do que preconiza o § 4º do artigo 150 do texto constitucional, senão vejamos:

“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): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 21/05/2008, DJe-172 Divulg 11-09-2008 Public 12-09-2008 Ement Vol-02332-05 PP-01070 RTJ Vol-00206-02 PP-00906 LEXSTF v. 30, n. 358, 2008, p. 334-340).”

Por fim, na hipótese de um cemitério particular pertencente à determinada pessoa jurídica de direito privado com finalidade essencial diversa da prestação de culto religioso, não há como entendermos que tal situação garante o usufruto da benesse constitucional. Até mesmo porque não há como estender a interpretação da norma imunizante atribuída aos templos religiosos em relação aos cemitérios unicamente pelo fato do local ocorrer culto aos mortos que lá estão enterrados, uma vez que, em primeiro lugar, o imóvel é de propriedade de pessoa natural e laica e, em segundo, o imóvel é empregado unicamente com finalidade econômica e lucrativa, ou seja, totalmente diversa da finalidade dos templos religiosos.

Enfim, a soma desses dois fatores, por si só, não possibilita a extensão da interpretação da imunidade tributária atribuída aos cultos, até mesmo porque um eventual entendimento contrário caracterizaria uma expressa afronta ao princípio constitucional da livre concorrência, previsto no artigo 170, parágrafo único, de seu texto, pois seria hipótese de concorrência desleal ante o favorecimento de

determinadas pessoas jurídicas do ramo de serviços funerários em razão do usufruto da imunidade tributária, em face de outras do mesmo ramo que não são beneficiárias de tal benefício.

Tal questão já foi até mesmo decidida, pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 544.815, por intermédio do Informativo 507, no qual prevaleceu o entendimento de que o serviço funerário não se “submeteria à regra que exclui a incidência de impostos se desempenhada por particular em regime de concessão ou delegação (art. 150, §§ 2º, 3º e 4º) devendo por isso ser tributado o terreno utilizado para tal atividade”. O referido julgado restou assim consignado:

“[...] Imunidade Tributária: Cemitérios e Exploração Comercial – 2

O Min. Joaquim Barbosa rejeitou, em seguida, a alça da do terreno em exame à condição de templo de qualquer culto. Ressaltou, no ponto, que a expressão ‘templo’ abrangeria os anexos e outras construções nos quais a entidade religiosa desempenhasse atividades essenciais à consecução de seus objetivos institucionais, mas que não seria coerente, partindo dessa premissa, concluir que terrenos explorados comercialmente por entidades não eclesásticas, para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença, fossem considerados templos. Além disso, ressaltou que a propriedade imóvel de que se trata seria destinada à prestação de serviços funerários e ao sepultamento, e sendo o serviço funerário atividade de interesse público, especificamente de saúde pública e de saneamento, não se trataria ontologicamente de questão de índole religiosa. Aduziu que, para reformar o acórdão recorrido, também seria necessário reconhecer que a pessoa que explora o terreno se dedicasse inexoravelmente à prática de ritos religiosos fúnebres, o que não estaria comprovado nos autos, sendo, ademais, lícito presumir que a execução de ritos religiosos não seria obrigatória, porque o cemitério não seria exclusivo ao sepultamento de fiéis de uma ou outra religião. Afirmou, ademais, que o serviço funerário se submeteria à regra que o exclui da imunidade se desempenhado por particular em regime de concessão ou delegação (CF, art. 150, §§ 2º, 3º e 4º), devendo, por isso, ser tributado o terreno utilizado para tal atividade. RE 544815/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 21.5.2008. (RE-544815).”

Pelo então exposto, com base nas considerações explanadas ao longo do presente tópico, entendemos que apenas os cemitérios diretamente vinculados às finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, ou aqueles que estão alugados a terceiros cuja renda auferida em decorrência de tal locação seja revertida em prol de suas finalidades, estarão abrangidos pelo manto da imunidade tributária dada a interpretação conjunta dos quesitos delineados no § 4º (patrimônio, renda e serviços) do artigo 150 da CF/88.

### 5.3. *Imunidade dos templos e as lojas maçônicas*

Um ponto escasso na seara da imunidade tributária dos templos de qualquer culto diz respeito à possibilidade de sua abrangência em relação às lojas maçônicas.

Como bem delineado no preâmbulo do presente trabalho, a imunidade tributária dos templos de qualquer culto diz respeito àquelas religiões que, dentro dos seus rituais religiosos, pratiquem o culto à determinada divindade, cujos princípios estejam atrelados aos bons costumes, os quais servem de subsídio para fomentar o amor e a paz entre os indivíduos da sociedade, em consonância com os motivos que deram ensejo ao nascimento dessa modalidade de imunidade desde a primeira Constituição da República (1824).

Pois bem, de acordo com a notória enciclopédia universal *Wikipédia*,<sup>50</sup> a maçonaria consiste em uma sociedade fraternal a qual admite adesão de todos os homens livres e de bons costumes, sem distinção de raça, religião, ideais, posição política ou posição social.

Pouco se sabe acerca dos princípios que compõem os ideais maçônicos, uma vez que estes são de conhecimento apenas de seus respectivos membros, mas, segundo o entendimento dos tribunais superiores, a maçonaria consiste em reuniões sociais sem finalidade alguma de prestar culto à determinada divindade, razão pela qual não pode ser considerada como uma religião.

Até mesmo porque, diferentemente das religiões existentes no Brasil, a adesão de novos membros à maçonaria é bem restrita por tratar-se de uma espécie de associação fechada, que não cultua nenhuma divindade, mas apenas tem como fundamento um estilo de vida que deve ser seguido pelos seus membros.

Nessa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 562.351/RS, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, entendeu que a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “b”, da Constituição Federal, é adstrita aos templos de qualquer culto religioso, não se estendendo às lojas maçônicas, uma vez que estas não professam qualquer espécie de religião. Como base nessa premissa, a Suprema Corte, desde 2012, tem entendido que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não se aplica às lojas maçônicas, devendo incidir os respectivos impostos sobre seu patrimônio, sua renda e seus serviços. Eis a ementa desse julgado:

---

50. MAÇONARIA. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: [<https://pt.wikipedia.org/wiki/Maçonaria>]. Acesso em: 19.01.2020.

“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 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 562351, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 04/09/2012, Acórdão Eletrônico DJe-245 Divulg 13-12-2012 Public 14-12-2012).”

O referido caso teve origem no município de Porto Alegre, Rio Grande do Sul, onde este ajuizou uma Execução Fiscal almejando o recebimento de créditos tributários de IPTU incidente sobre imóveis de propriedade da Grande Oriente do Rio Grande do Sul, uma loja maçônica, que opôs Embargos à Execução fiscal sob a égide do argumento de que estaria acobertada pela imunidade tributária capitulada na alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da CF/88, pelo fato de enquadrar-se como “templo de qualquer culto” para fins religiosos.

Discordamos do entendimento da Suprema Corte, uma vez que acreditamos que a maçonaria, embora conhecemos pouco a respeito, consiste em uma verdadeira religião por apresentar diversas características próprias dos ritos sacramentais existentes no catolicismo, tais como liturgia cerimonialista, doutrinas, símbolos, liturgia cerimonial ou mental, as quais culminam na “evolução” de seus membros em razão da prática de condutas diretamente ligadas aos bons costumes.

Corroborando a nossa premissa, no *leading case* ora reproduzido, a Procuradoria Geral da República apresentou seu parecer opinando pelo provimento do Recurso Extraordinário apresentado pela entidade maçônica (Grande Oriente do Rio Grande do Sul), a fim de que fosse reconhecida a sua imunidade tributária nos parâmetros da alínea “b” do inciso VI do artigo 150 da CF/88, uma vez que os prédios em que funcionam as reuniões da maçonaria “são verdadeiros templos nos quais são realizados rituais e cultos, sobre a proteção de Deus, o Grande

Arquiteto do Universo, objetivando elevar a espiritualidade do homem, a ética, a justiça, a fraternidade e a paz universal”.

O parecer ficou ementado nos seguintes termos:

“RE. Maçonaria, imunidade de IPTU. Templo e culto. Implicações.

Mesmo que não se reconheça à Maçonaria (Grande Oriente do Rio Grande do Sul) como religião, não é menos verdade que seus prédios são verdadeiros Templos, onde se realizam rituais e cultos, sobre a proteção de Deus, o Grande Arquiteto do Universo, objetivando elevar a espiritualidade do homem, a ética, a justiça, a fraternidade e a paz universal.

Seus Templos têm direito à imunidade de tributos, consoantes o art. 150, inc. VI, Letra 'b', da Constituição Federal.”<sup>51</sup>

Portanto, divergimos da posição da Suprema Corte, a fim de delimitarmos uma premissa a qual entende que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto deve ser evidentemente estendida para as lojas maçônicas, uma vez que seus ritos sacramentais são característicos das demais religiões existentes no Brasil.

#### 5.4. Imunidade dos templos e as religiões africanas

As religiões africanas são aquelas originárias do continente africano e foram trazidas ao Brasil por meio do tráfico frequente de escravos, realizado nos séculos XVI e XIX.

As religiões africanas estabelecidas em território nacional com um maior número de fiéis, assim podemos dizer, são o candomblé e a umbanda.<sup>52</sup>

As religiões afrodescendentes mais conhecidas no território nacional, como o candomblé e a umbanda, possuem como divindades os denominados “Orixás” (Xangô, Oyá, Ogun, Oxossi), que são os deuses cultuados em suas cerimônias religiosas, realizadas em seus templos denominados de “terreiros”. O sacerdócio dessas religiões é exercido pelos conhecidos “pais de santo”.<sup>53</sup>

51. Disponível em: [redir.stf.jus.br › paginadorpub › paginador].

52. BASTIDE, R. *The African religions of Brazil: Toward a sociology of the interpenetration of civilizations*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1978. [Ed. original: *Les religions africaines au Brésil*, PUF, 1960; *As religiões africanas no Brasil*, 1971].

53. RELIGIÕES. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Religi%C3%B5es\_afro-brasileiras#cite\_note-:0-1]. Acesso em: 19.01.2020.

Pois bem, como dissemos no começo do presente trabalho, a origem da imunidade tributária dos templos de qualquer culto foi introduzida na primeira Constituição Federal brasileira de 1824, abrangendo, especificamente, a religião católica, por ser a religião oficial do Brasil Império. Assim, durante muitos anos, não foi reconhecido pelos tribunais superiores que os imóveis onde são realizadas as cerimônias das religiões africanas estariam abrangidos pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto, uma vez que tal benefício imunizante abrangeria tão somente aquelas religiões ligadas ao cristianismo.

No que concerne à problemática ora posta em pauta, tal controvérsia foi levada aos tribunais a fim de que se pronunciassem acerca da extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto em relação aos imóveis nos quais são realizadas as cerimônias das religiões afrodescendentes.

Trata-se da Apelação Cível 70080667371, interposta pelo município de Passo Fundo, Rio Grande do Sul, em face de uma sentença que julgou procedente os Embargos à Execução ajuizado por Marli Terezinha Sbiczanski Friguetto, o qual tinha como objeto embargar uma execução fiscal que visava à cobrança de débitos tributários de IPTU incidentes sobre um imóvel de sua propriedade, no qual funcionava um centro de umbanda denominado “Illê Afro Rios de Oxalá”.

A sentença reconheceu a imunidade tributária do imóvel no qual funcionava as cerimônias do centro de umbanda, razão pela qual o município de Passo Fundo interpôs apelação questionando unicamente a controvérsia com base na matrícula do imóvel que não constava como templo religioso, e a questão foi levada à análise do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. O tribunal manteve a sentença sob a égide do argumento de que “a manifestação de religiosidade propicia a imunização ao poder tributário do ente público, visto que está vinculada à finalidade essencial da entidade religiosa e de culto (centro de umbanda), inexistindo prova em sentido contrário produzido pelo fisco, ônus que lhe competia”.

Com base nos referidos argumentos, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul manteve a sentença, a fim de reconhecer que o centro de umbanda usufrui da imunidade tributária atribuída pela Constituição Federal aos templos de qualquer culto, dada a realização de cerimônias religiosas no imóvel a fim de cultivar suas respectivas divindades. Eis a ementa do julgado:

“Apelação Cível. Direito Tributário. Embargos à execução. Templos de qualquer culto. Centro de umbanda. Imunidade tributária reconhecida.

1. Conforme o art. 150, inciso VI, alínea b, e § 4º, da Constituição Federal, é vedado ao ente público instituir impostos sobre templos de qualquer culto. Na hipótese contida nos autos, a manifestação de religiosidade propicia a



imunização ao poder tributário do ente público, visto que está vinculada à finalidade essencial da entidade religiosa e de culto (centro de umbanda).

2. A jurisprudência das Cortes Superiores é pacífica no que sentido de que milita em favor do ente religioso a presunção de destinação do patrimônio às finalidades essenciais da entidade, cabendo ao fisco comprovar eventual desvio de finalidade. Nesse contexto, não havendo prova em sentido diverso, inquestionável que no imóvel objeto das exações ocorre, desde do primeiro crédito tributário cobrado pelo Município, forma de expressão de religiosidade, cuja prática merece ser imunizada, porquanto o local tem essa finalidade essencial (manifestação religiosa).

3. O contribuinte do IPTU, que se constitui como obrigação propter rem, conforme disposto no art. 130 do Código Tributário Nacional, é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio, ou o seu possuidor a... qualquer título (art. 34 do CTN). No caso, a expressão da religiosidade no local é de conhecimento do ente público há considerável lapso temporal, não havendo óbice à imunização por constar como proprietária registral a embargante, pessoa física, justamente porque se trata de uma obrigação propter rem. Manutenção da sentença. Aplicação de honorários advocatícios recursais. Negaram provimento à apelação. Unânime. (Apelação Cível Nº 70080667371, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Julgado em 24/04/2019).”

(TJ-RS – AC: 70080667371/RS, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Data de Julgamento: 24.04.2019, Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 03.05.2019).

Particularmente, concordamos com o entendimento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por meio do *leading case* trazido à baila, para afirmar que os imóveis onde são realizadas as cerimônias das religiões afrodescendentes fazem *jus* ao usufruto da imunidade tributária atribuída pela Carta Magna aos templos de qualquer culto, considerando que tal benesse constitucional é irretirada às religiões existentes em nosso país, desde que cultuem divindades ligadas aos bons costumes, partindo da premissa que o Brasil é um estado laico (Art. 5º, VI, CF/88).

Assim, entendemos que o benefício imunizante não pode estar adstrito às religiões cristãs, já que, com o advento da Constituição Federal de 1988, adotou-se expressamente a posição de que o Brasil é um estado laico, portanto, não pode haver o favorecimento de determinada religião em face de outras tão somente em razão de diferentes crenças, pois, nesse caso, estaríamos diante de flagrantes ofensas a princípios constitucionais como o da isonomia tributária, previsto no artigo 150, II, da CF/88.



Portanto, posicionamo-nos no sentido de que os imóveis em que são realizadas as cerimônias religiosas das religiões afrodescendentes fazem jus ao usufruto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, assim como o de qualquer outra religião que possua a prática de cultuar divindades ligadas ao bem e aos bons costumes para colaborar então com o bem-estar social.

### 5.5. Imunidade dos templos e os cultos satânicos

Por fim, a última questão polêmica que trataremos no presente trabalho diz respeito à abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto insculpida no artigo 150, inciso VI, “b”, da CF/88, em relação aos imóveis utilizados para cultos satânicos. Estariam tais imóveis enquadrados na acepção de “templo” para fins de usufruto do benefício da imunidade tributária previsto no texto constitucional?

Pois bem, a doutrina majoritária posiciona-se ser contrária à imunidade dos templos que professam o satanismo, uma vez que os princípios atrelados a essa “religião” processam uma série de rituais que vão contra os bons costumes e a fé cristã, tais como sacrifícios de animais, ódio, vingança, racismo etc., sendo tais fatores cruciais para descaracterizar tal seita como religião.

Segundo essa premissa, os cultos religiosos não devem fazer menção a rituais violentos e muito menos doutrinar condutas adversas àquelas garantias asseguradas aos indivíduos pelo texto constitucional. Comum é que, nas religiões ligadas ao ocultismo, seus princípios sejam voltados a práticas de condutas antagônicas ao cristianismo, tais como sacrifícios humanos ou de animais, uma vez que essas práticas vão de flagrante afronta aos bons costumes e, principalmente, às leis, sendo esses preceitos atos expressamente ilícitos.

Ives Gandra Martins, fiel defensor da premissa na qual afirma que os templos satânicos não possuem legitimidade para usufruto da imunidade tributária assegurada pela Carta Magna aos templos religiosos, aduz que tais templos não estariam acobertados pelo manto imunizante. Uma vez que a Constituição Federal foi promulgada “sob a proteção de Deus”, portanto, “seria irracional que se desse imunidade aos templos de culto demoníacos, posto que seriam a negação do preâmbulo do Texto Superior”.<sup>54</sup>

54. MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 23.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Imunidade tributária dos templos de qualquer culto: contornos e abrangência. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 25. ano 5. p. 37-83. São Paulo: Ed. RT, jul.-ago./2020

Na mesma linha, são as palavras de Osvaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

“Embora a imunidade dos templos e dos cultos seja, em regra, incondicionada, deduz-se, diante do próprio texto constitucional, que tal imunidade não abrange os templos de inspiração demoníaca, nem cultos satânicos, nem suas instituições, por contrariar a teologia do texto constitucional e em homenagem ao preâmbulo da nossa Constituição, que diz ser a mesma promulgada sob a proteção de Deus.”<sup>55</sup>

Posicionamo-nos no presente trabalho a fim de concordar com as premissas anteriormente mencionadas, afirmando que os templos satanistas não fazem jus ao usufruto da imunidade tributária atribuída aos templos de qualquer culto pelo texto constitucional, uma vez que a doutrina e os princípios que os envolvem possuem fundamentos totalmente adversos àqueles previstos na Carta Magna.

Consideramos, diferentemente de outras premissas, que o preâmbulo constitucional<sup>56</sup> possui considerável relevância em relação ao ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que os princípios constitucionais, ao assegurarem garantias coletivas ou individuais aos cidadãos, possuem como fundamento todos aqueles preceitos que são baseados nos bons costumes que visam contribuir para a ordem e o desenvolvimento da sociedade, os quais são, em grande parte, previstos nas religiões existentes e reconhecidas no território brasileiro.

Como abordamos no início do presente trabalho, desde a edição da Constituição Federal em 1891, a imunidade tributária dos templos foi criada visando assegurar a propagação do cristianismo ensinado pela Igreja Católica, a qual era a religião oficial do império. O catolicismo, por possuir sua doutrina fundamentada na religião cristã, possui diversos princípios que visam doutrinar seus fiéis acerca da relevância da prática de atitudes que se enquadram nos bons costumes, como amor ao próximo, respeito, perdão etc. Tais atitudes levam ao desenvolvimento social, a fim de colaborar com o bem-estar dos indivíduos que compõem a sociedade.

---

55. SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes, 2008, p. 250-251 Apud PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

56. 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.

Assim sendo, considerando que a doutrina satânica prega valores totalmente adversos àqueles princípios estatuidos na Constituição Federal, entendemos que os imóveis nos quais são realizadas as cerimônias ou rituais ligados a tal doutrina não se enquadram na norma imunizante atribuída aos templos religiosos pelo texto constitucional, por intermédio de seu artigo 150, VI, “b”.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho, discorreremos sobre o instituto da imunidade tributária, conceituando-o como norma de estrutura de nível constitucional que proíbe o legislador infraconstitucional de emitir normas jurídicas tributárias em face de determinadas hipóteses de incidência.

Quanto ao seu alcance em relação às espécies tributárias, levando em consideração que adotamos a corrente de classificação pentapartida, entendemos que o texto constitucional estabelece hipóteses de imunidades tributárias que abarcam impostos (arts. 150, VI, “a” a “e”, 153, §§ 3º, III e 4º, II e 156, § 2º, I), taxas (Art. 5º, XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXXI e LXXXVII), contribuições de intervenção de domínio econômico (Art. 149, § 2º, I) e contribuições sociais (Art. 195, § 7º).

Para a regulamentação das imunidades tributárias, no que diz respeito à imposição de requisitos pela legislação para o seu usufruto, entendemos que cabe à legislação complementar regulamentá-los conforme estabelece o artigo 146, II, da Carta Magna. Qualquer outra espécie normativa, tal como uma lei ordinária, não detém a competência para tal regulamentação, sob pena de flagrante ilegalidade.

Pois bem, no que diz respeito à imunidade tributária dos templos de qualquer culto, sua origem teve como marco inicial, implicitamente, a Constituição Federal de 1891, a qual previa – em seu artigo 11, 2º) – a impossibilidade de a União e os Estados embaraçarem o exercício de cultos religiosos mediante a imposição de normas tributantes. Conforme discorreremos no presente trabalho, a imunidade em questão contemplava apenas os templos católicos em razão do catolicismo ser a religião oficial do Império.

As constituições subsequentes a de 1891 nada mais fizeram de que reproduzir a imunidade implícita aos templos de qualquer culto pela primeira constituição, uma vez que não trouxeram nenhuma disposição expressa nesse sentido. Apenas com o advento da Constituição Federal de 1946, o ordenamento jurídico constitucional brasileiro passou a prever explicitamente a imunidade tributária dos templos religiosos, por vedar expressamente a cobrança de impostos em face de seu patrimônio, sua renda ou seus serviços, conforme disposição expressa de seu artigo 31, V, “b”.

As demais constituições subsequentes a 1946 (1967, 1969) nada mais fizeram do que reiterar a norma imunizante prevista na constituição de 1946, a inovação, assim podemos dizer, adveio da Constituição Federal de 1988, a qual apenas impôs mecanismos necessários para o usufruto da imunidade tributária, quais sejam, aqueles delimitados nos incisos de I a III do artigo 14 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

Sobre o conceito de “templo”, a fim de delimitarmos o alcance da imunidade tributária em análise, apontamos no presente trabalho a existência de três teorias predominantes, quais sejam: (I) clássico-restritiva; (II) clássico-liberal e a (III) moderna. Adotamos no presente trabalho a (II) Clássico-Liberal, uma vez que a nossa premissa é no sentido de afirmar que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto não contempla apenas o imóvel onde são realizadas as cerimônias religiosas, mas também todos aqueles aglomerados que são utilizados para contribuir com as finalidades essenciais da instituição religiosa. Nesse sentido, é a nossa interpretação do que dispõe o artigo 150, § 4º, da Constituição Federal, o qual estabelece como quesito condicional para usufruto da imunidade tributária aqueles patrimônios dos templos de qualquer culto que estejam relacionados com suas finalidades essenciais.

Apresentamos vários temas controvertidos no presente trabalho no tocante à seara da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, partindo de nossa premissa sobre as questões pontuadas, bem como o olhar da doutrina e da jurisprudência sobre tais questões eivadas de controvérsia.

Em um primeiro momento, abordamos sobre a possibilidade de usufruto da imunidade tributária àqueles bens com finalidades diversas daquelas atividades essenciais dos templos de qualquer culto. Posicionamo-nos nesse ponto para afirmar que determinados imóveis de propriedade dos templos, mesmo com finalidade diversa daquela voltada para a prática de cultos religiosos, poderão usufruir da benesse imunizante, desde que produzam renda e ela seja revertida em prol das finalidades essenciais da entidade religiosa. Tiramos, como exemplo, casos práticos nesse sentido, em que é discutido o direito de usufruto da imunidade tributária dos imóveis de propriedade dos templos que são alugados a terceiros, em relação ao IPTU. Assim como a premissa que apontamos, os tribunais superiores concordam conosco no sentido de afirmar que tais imóveis permanecem imunes, desde que a renda gerada em decorrência da locação seja aplicada em prol das finalidades essenciais da entidade.

Adiante, em relação aos cemitérios de propriedade de uma entidade religiosa, quando ligados diretamente às suas atividades essenciais, evidentemente estarão acobertados pela imunidade tributária dos templos de qualquer culto. Na mesma

linha, entendemos que, na ocasião da gestão desses cemitérios estarem sob o comando de terceiros, desde que a renda auferida em decorrência de tal locação seja revertida em prol das finalidades essenciais dos templos de qualquer culto, o imóvel no qual funciona o cemitério também estará abarcado pelo manto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Em relação às lojas maçônicas, adotamos uma premissa na qual se entende que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto deve ser aplicada em relação ao seu patrimônio, sua renda e seus serviços, uma vez que os seus ritos sacramentais são bem característicos das demais religiões existentes no território nacional, divergindo, assim, do que entende a Suprema Corte sobre a questão.

No tocante à possibilidade de aplicação da imunidade tributária dos templos de qualquer culto em face das religiões afrodescendentes, entendemos que todo seu patrimônio, renda ou serviços fazem *jus* à imunidade dos impostos, uma vez que as práticas de suas cerimônias religiosas possuem evidentemente todos os quesitos peculiares de uma religião, tais como o culto de divindades as quais estão ligadas ao bem e aos bons costumes a fim de colaboração, então, com o bem-estar social. Corroborando essa premissa, apresentamos o entendimento da Suprema Corte a respeito, no qual, em um *leading case* específico, foi reconhecido o direito de usufruto da imunidade tributária dos templos de qualquer culto a um centro de umbanda.

Por fim, apresentamos como último tema de controvérsia nos tribunais superiores a possibilidade de abrangência da imunidade tributária dos templos de qualquer culto em imóveis nos quais são realizados cultos satânicos. A premissa adotada no presente trabalho, respaldada pelo entendimento de Ives Gandra Martins, foi no sentido de apontar pela impossibilidade de usufruto da imunidade tributária nos imóveis em que são realizados os cultos satânicos, em razão dessa doutrina possuir valores totalmente adversos àqueles princípios estatuídos pela Constituição Federal, uma vez que a teologia existente no texto constitucional diz respeito a “Deus” e a valores indispensavelmente associados à prática de condutas ligadas aos bons costumes, razão pela qual não poderiam tais templos ser acobertados pelo manto da imunidade tributária atribuída aos templos de qualquer culto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

- BASTIDE, R. *The African religions of Brazil: Toward a sociology of the interpenetration of civilizations*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1978.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CALIENDO, Paulo; BOHN, Ana Cecília Elvas. Imunidade tributária de templos de qualquer culto: algumas notas sobre as recentes decisões no STF. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 17, n. 89, p. 209-224, jan.- fev. 2015.
- CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, p. 44-53, mar. 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídico da Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência Tributária*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.
- CHIESA, Clélio. *A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- FERREIRA, A. B. H. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- GONÇAVES, José Artur Lima. Imunidade do Livro Eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MAÇONARIA. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: [<https://pt.wikipedia.org/wiki/Maçonaria>]. Acesso em: 19.01.2020.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v. 3.
- MARTINS, Ives Gandra. As entidades religiosas e as imunidades constitucionais. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- OLIVEIRA, Ricardo Lima de. *Análise crítica da imunidade tributária dos templos religiosos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: CRV, 2017.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: parte geral*. Rio de Janeiro: Borsói, 1954.
- RELIGIÕES. In: WIKIPÉDIA: a enciclopédia livre. Disponível em: [[https://pt.wikipedia.org/wiki/Religi%C3%B5es\\_afro-brasileiras#cite\\_note-0-1](https://pt.wikipedia.org/wiki/Religi%C3%B5es_afro-brasileiras#cite_note-0-1)]. Acesso em: 19.01.2020.
- SILVA, Ives Gandra Martins; CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade das instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.
- SOUZA, Hamilton dias de. *Normas Gerais de direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1972. v. 2.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

## PESQUISAS DO EDITORIAL

### Veja também Doutrinas

- A imunidade religiosa na perspectiva do direito tributário brasileiro, de Luiz Mesquita Filho e Hélio Sílvio Ourém Campos – *RTrib* 105/47-74 (DTR\2012\450493); e
- Imunidade tributária dos templos de grupos insulares, de Thiago Buschinelli Sorrentino – *RT943*/217-236 (DTR\2014\1599).

### Veja também Jurisprudência

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2017\1720284, JRP\2018\85015 e JRP\2018\1462328.