

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC/SP**

**Michele Cristina de Oliveira Horta**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS**

São Paulo

2016

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**PUC/SP**

**Michele Cristina de Oliveira Horta**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES RELIGIOSAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Charles William McNaughton.

São Paulo

2016

## AGRADECIMENTOS

À Deus, por me conceder força e capacidade e sem o qual nada teria sentido;

Ao meu orientador Professor Charles, pela preciosa colaboração e ensinamentos;

Ao meu marido Marcos, pelo apoio, compreensão e por nunca me deixar esmorecer;

Ao meu filho Lucas, razão maior da minha alegria e motivação dos meus dias;

Aos meus colegas de sala, especialmente a Cristiane, Diego, Valdir, Cesar, Walter e Higor, pelo incentivo e a todos que, direta ou indiretamente contribuíram para a conclusão desse estudo.

*“É impossível proceder ao infinito na série dos seres que se geram sucessivamente. Deve-se admitir, por isso, que existe um ser necessário que tenha em si toda a razão de sua existência, e do qual procedam todos os outros seres. A este chamamos de Deus”. (S. Tomás de Aquino)*

## RESUMO

O presente estudo tem por escopo analisar as imunidades tributárias pelo seu viés filosófico, axiológico e sua finalidade, abrindo as portas para compreender o percurso do sentido normativo da exoneração fiscal concedida aos templos de qualquer culto, e aprofundar o tema a partir do seu caráter metanormativo, delineado pela Constituição Federal, notadamente em seu art. 150, inciso VI, alínea “b”, como norma de competência negativa, acentuando o conceito e a natureza jurídica do instituto para delimitar o alcance do preceito imunizante dos templos religiosos e ainda a abrangência da imunidade quanto ao patrimônio, a renda e serviços, relacionados com as atividades essenciais destes, consoante disposto no § 4º do mesmo dispositivo constitucional. A pesquisa traz em seu bojo as duas principais correntes de interpretação traçadas pela doutrina e jurisprudência acerca da extensão do conceito de templos de qualquer culto para gozo da imunidade, em razão do sentido subjetivo de sua significação para alcance da norma imunizante, a saber: a restritiva, que somente admite imunidade para alcançar o local dedicado especificamente e exclusivamente ao culto religioso; e a interpretação extensiva, adotada pela Suprema Corte, a qual prevê que a imunidade se estende aos “anexos” do templo, isto é, a todos os bens vinculados à atividade religiosa, como o convento, a casa paroquial, o seminário, a abadia, a escola dominical, etc.

Palavras-chave: Imunidades Tributárias. Templos de qualquer culto. Constituição Federal. Competência Negativa. Norma Imunizante. Restritiva. Extensiva.

## **ABSTRACT**

This study has the scope to analyze the tax immunities for its historical bias, axiological and its purpose, opening the door to understanding the route of the normative sense of the tax exemption granted to the temples of any cult, and deepen the theme from your metanormativo character outlined by the Constitution, notably in its article. 150, item VI, item "b" as negative standard of competence, emphasizing the concept and the legal nature of the institute to define the scope of the immunizing rule of religious temples and even the scope of immunity on the property, income and services, related to the essential activities of these, depending on the provisions of § 4 of the same constitutional provision. Research brings with it the two main currents of interpretation outlined by doctrine and jurisprudence on the extension of the concept of temples of any cult for enjoyment of immunity, due to the subjective sense of its significance to reach the standard immunizing, namely: restrictive that only admits immunity reach the dedicated specific local and exclusively to religion; and the broad interpretation adopted by the Supreme Court, which provides that immunity extends to "attachments" of the temple, that is, all goods related to religious activity, such as the convent, rectory, the seminar, the abbey , Sunday school, etc .

Keywords: Tax Immunities. Temples of any cult. Federal Constitution. Negative competence. Standard immunizing. Restrictive. Extensive.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS</b> .....	10
1.1 Noções fundamentais .....	10
1.1.1 Conceito e sua Natureza jurídica.....	14
1.1.2 Breve distinção entre os fenômenos da imunidade, isenção, não incidência e alíquota zero .....	16
1.1.3 Requisitos estabelecidos por lei complementar .....	17
1.2 Classificação .....	19
1.2.1 Imunidades genéricas e específicas.....	19
1.2.2 Imunidades excludentes e incisivas.....	20
1.2.3 Imunidades subjetivas, objetivas e mistas.....	20
1.2.4 Imunidades ontológicas e políticas .....	21
1.2.5 Imunidades explícitas e implícitas .....	22
1.2.6 Imunidades incondicionadas e condicionáveis .....	22
<b>2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO</b> .....	23
2.1 Extensão e conceito de templos .....	25
2.1.1 A exegese do §4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 .....	28
2.1.1.1 Delimitação do conceito de “patrimônio, renda e serviços” e finalidades essenciais.....	31
2.1.2 Noção jurídica do termo “culto” .....	33
2.3 Imunidades e a versão de recursos públicos, nos termos do art. 213 para entidades confessionais, comunitárias e filantrópicas.....	34
2.4 Atividades de assistência social exercidas pelos templos.....	36
<b>3. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b> .....	37
3.1 Maçonaria .....	37
3.2 Cemitérios.....	37
3.3 Imóveis alugados .....	38
3.4 Aquisição de mercadorias pelos templos.....	39

<b>4. EXCLUSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS.....</b>	<b>40</b>
4.1 Necessidade probatória de desvio de finalidade .....	41
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>43</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>47</b>

## INTRODUÇÃO

Evidentemente que é condição *sine qua non* transitar pelos terrenos do instituto das imunidades tributárias, analisando seu arquétipo, axiológico e finalístico para se enveredar e compreender o preceito imunizante dos templos de qualquer culto, inserto no art. 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal.

O instituto das imunidades tributárias é de grande relevância, e, embora já tratado por eminentes juristas, ainda remanesce questionamentos, os quais serão abordados no presente trabalho.

Antes de adentrar ao tema, propriamente dito da imunidade religiosa é salutar trazer a baila nos primeiros capítulos do presente trabalho, as noções fundamentais, a natureza jurídica e o conceito das imunidades tributárias, quando trataremos da norma constitucional de competência tributária, apresentando as teorias que defendem as imunidades tributárias como verdadeiras limitações constitucionais às competências tributárias, por se tratarem de hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas na Constituição<sup>1</sup>, além daqueles que aludem se tratar de uma exclusão do próprio poder de tributar<sup>2</sup> ou a uma supressão da competência impositiva<sup>3</sup>. O professor Paulo de Barros Carvalho, acompanhado por outros notáveis juristas ensinam que a imunidade tributária se trata de singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios.<sup>4</sup>

Nesse diapasão, anotado o preceito imunizante, identifica-se o componente axiológico da imunidade religiosa, consagrada no art. 150, inciso VI, “b” da Constituição Federal, esclarecendo tratar-se de reafirmação do princípio da liberdade religiosa assegurado pelo art. 5º, incisos VI a VIII, art. 52, VI e ainda o art. 19, inciso I do mesmo Diploma.

---

<sup>1</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. Sistema tributário na Constituição de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 2-7.

<sup>2</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 5º Ed., São Paulo, Saraiva: 1980, p. 172.

<sup>3</sup> FALCÃO, Almir de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 5ª Ed., Rio de Janeiro, Forense:1981, p. 151.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed., São Paulo, Noeses:2013, p. 341.

Tem-se delineado que o objetivo dessa norma constitucional é evitar qualquer obstáculo ao exercício do direito de crença do cidadão, de modo que se torna ainda mais relevante o presente estudo.

Após transitar pelo preceito imunizante, a dimensão axiológica da imunidade e a finalidade, passamos a tratar dos questionamentos que pairam sobre a extensão da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Contudo, dada a subjetividade do conceito de templo, a doutrina se dividiu em duas correntes principais, quais sejam, a restritiva e extensiva, enquanto aquela diz respeito apenas a igreja, ou seja, a imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto é restrita ao edifício e dependências, não se estendendo, portanto, aos anexos, esta defende que o templo não se restringe apenas a igreja, sinagoga, ou edifício principal mas a entidade religiosa mantenedora do templo.

Também analisaremos o § 4º do art. 150 da CF/88, onde preceitua que a exoneração tributária dos templos de qualquer culto, *compreende somente patrimônio, renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.*

Em outras palavras, a teoria extensiva defende que o dispositivo constitucional mencionado não concede importância ao bem em si mesmo considerado (a igreja), mas o fim a que se destina (aplicado ao exercício do culto religioso).

A presente pesquisa percorrerá ainda por julgados do STF no tocante algumas questões polêmicas acerca das imunidades religiosas, a exemplo, os cemitérios, lojas maçônicas, as dúvidas recorrentes acerca dos imóveis alugados, as aquisições de mercadorias pelos templos, etc.

O presente tema é digno de debates entusiásticos e não é possível percorrer esse caminho sem visitar as salas da filosofia e o Direito Positivo para chegar a interpretação da norma imunizante.

## 1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 1.1 Noções fundamentais

#### a) Imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar

A doutrina clássica persiste na divergência acerca da definição de imunidade tributária, sendo sustentado pelo mestre Pontes de Miranda que “a norma jurídica do preceito imunizante é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos, trazendo obstáculo à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que institui impostos toda e qualquer competência para inserir na espécie tributária.”<sup>5</sup>

O ilustre Aliomar Baleeiro, doutrinador clássico no tocante ao tema em estudo, trata as imunidades tributárias como verdadeiras limitações constitucionais ao Poder de tributar, não obstante, estão no campo das limitações, o princípio da legalidade, anterioridade, igualdade, vedação ao confisco, entre outras estampadas no capítulo VI – Da Tributação e do Orçamento, seção II da Constituição Federal.<sup>6</sup>

Contudo, remanesce o ataque a essa tese vez que, nos dizeres de Misabel Derzi, “enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária”.<sup>7</sup>

Ratifica, no entanto, a jurista Regina Helena Costa concluindo que “Os princípios tributários tem por escopo a existência de competência tributária; enquanto que as imunidades parte do pressuposto da inexistência dessa competência”.<sup>8</sup>

O grande mestre Paulo de Barros Carvalho, discrepando da referida definição, acentua que:

---

<sup>5</sup> MIRANDA, Pontes de. Questões Forenses, t. 3, pág. 364; MIRANDA, Pontes de, Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad, 1953, vol. 1, pág. 156

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 2-7.

<sup>7</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. RDTributário 62/76-98. São Paulo, Malheiros Editores.

<sup>8</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 42.

“O que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la , enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.”<sup>9</sup>

Portanto, a presente definição de acordo com Paulo de Barro Carvalho não procede, pois a regra que imuniza está entre as quais se demarca a competência tributária e não a sua supressão ou exclusão. Em outras palavras, a norma desoneteriva caminha ao lado da regra de competência, colaborando para o desenho desta, contudo, de forma negativa e não atuando para suprimi-la.

#### **b) Imunidade tributária como hipótese de não-incidência juridicamente qualificada**

O professor Paulo de Barros Carvalho constrói críticas severas acerca dessa definição, pontuando, inicialmente que a definição como hipótese de não incidência juridicamente qualificada leva a acreditar que a norma constitucional possa não incidir, o que é inaceitável, levando-se em conta que “as regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta.”<sup>10</sup>

Para melhor compreender a crítica do autor é importante mencionar que as regras jurídicas podem classificar-se em regras de comportamento e regras de estrutura, acentuando que aquelas “estavam diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto estas (estrutura) dispunham sobre a criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas deviam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”.<sup>11</sup>

Diante da premissa, segundo o autor, a imunidade não pode ser levantada como embaraço ou qualquer impedimento à incidência dos tributos.

O autor Bernardo Ribeiro de Moraes citado por Paulo de Barros Carvalho, advertiu o contraditório da presente proposta, “discordando da expressão ‘não-incidência

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 340.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 227.

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Idem. p. 317.

constitucionalmente qualificada' para conceituar a imunidade, pois a regra jurídica constitucional de imunidade incide sempre, como qualquer outra regra. Trata-se de uma regra como qualquer outra regra positiva que, mesmo sendo fatos imunes é alcançado pela incidência mas para vedar a sua tributação, de modo que não se pode denominar 'hipótese de não incidência.'<sup>12</sup>

Destaque-se, portanto, que as regras das imunidades não dizem respeito a fenomenologia da incidência, posto que aquelas antecedem a este momento.

Assim, partindo da premissa lançada seria inaceitável defender que a norma constitucional possa não incidir, já que há o fato jurídico tributário, contudo é alcançado pela norma imunizante de competência negativa.

### **c) Imunidade tributária como exclusão ou supressão da competência tributária**

O mestre Paulo de Barros Carvalho também realiza severas críticas no tocante a essa definição, explicando em síntese que:

“A imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.”<sup>13</sup>

O ilustre jurista José Souto Maior Borges manifestou-se no tocante ao tema asseverando que “a imunidade não retira ou suprime competências tributárias, sendo esta apenas a soma das atribuições fiscais que a nossa Carta Maior outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste, ratificando, no entanto, que a competência tributária já nasce limitada”.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. Sistema tributário na Constituição de 1969. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1973 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, p. 346.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 344-345.

<sup>14</sup> BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2ª ed., Sugestões Literárias, 1980, p. 181.

Portanto, a presente definição não se amolda perfeita vez que a competência tributária nasce com a liberdade de instituir tributos, observados certos limites estabelecidos na Constituição, e trazendo os dizeres da professora Regina Helena Costa, “ o argumento defendido por esta corrente de que a norma imunizante é uma ‘exclusão’ ou ‘supressão’ da competência tributária, admite a preexistência, ou maior velocidade, da norma que outorga a competência tributária no que tange a norma imunizante, ignorando que ambas atuam em sincronia.”<sup>15</sup>

#### **d) Imunidade tributária aplicável apenas a impostos**

A doutrina tradicional defende que as imunidades tributárias dizem respeito apenas aos impostos, exatamente porque o texto constitucional veiculado no art. 150, VI, aduz a nomenclatura de uma das espécies tributárias, qual seja, os impostos.

Contudo, há quem defenda, categoricamente, a possibilidade de extensão da norma imunizante à outras espécies tributárias, ressaltando que não há qualquer impedimento constitucional para determinar a intributabilidade de taxas e contribuições, como, aliás acontece no Direito Positivo.

Paulo de Barros Carvalho acentua com veemência sua indignação a respeito do alcance restrito da norma imunizante aos impostos, asseverando que a “redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendam ao contexto do direito que vige,”<sup>16</sup> resvalando, dessa forma, no descuido da interpretação sistemática do Texto Constitucional que, ainda assim, prescreve imunidades das taxas e contribuições.

Conforme se depreende do rápido, mas contundente argumento acima lançado, não há fundamentos para restringir as hipóteses de imunidades ao inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, pois também é possível constatar hipóteses de imunidade no texto

---

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 50.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.348.

constitucional a outras espécies tributárias, notadamente nos arts. 5º, XXXIV, “a” e “b”<sup>17</sup>, LXXIV<sup>18</sup>, LXXVI<sup>19</sup>, art. 195, § 7º<sup>20</sup>, etc.

### 1.1.1 Conceito e sua Natureza jurídica

Ponderadas as premissas acima, é salutar trazer a baila o conceito adotado pelo respeitado jurista brasileiro Paulo de Barros Carvalho, no que tange a imunidade tributária:

“Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, cotidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”<sup>21</sup>

O douto jurista esclarece ainda que as imunidades tributárias são simples regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Cita ainda o ilustre jurista Lourival Vilanova:

“Dada a interdefinibilidade dos modais deônticos explica-se por que as normas de direito positivo possam ser formuladas ora como obrigações, ora como permissões, com o aditivo da negação que reestabelece a equivalência desses modais(...). Todavia faz a norma dizer que o locatário fica proibido de sublocar a coisa dada em locação, como dizer que não está permitido, como que é obrigatório não sublocar, sem o consentimento expreso ou tácito do locador. A negação incidiu ora no verbo deôntico, ora na classe de ação, que se

---

<sup>17</sup> XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

<sup>18</sup> LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

<sup>19</sup> LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;

<sup>20</sup> § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.236.

converteu num omitir. Ficar proibido de fazer, como não ter permissão de fazer, como ficar obrigado a omitir um especificado tipo de ação, vêm a ser normativamente equivalentes.”<sup>22</sup>

Na mesma linha de raciocínio, Misabel Derzi define que a imunidade é a regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária) que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.<sup>23</sup>

Utilizando a explanação da notável jurista Misabel Derzi, podemos compreender que a regra de competência é resultante da subtração da norma que atribui a competência menos a norma que denega esta competência.<sup>24</sup>

Invocando o magistério da professora Regina Helena Costa que bem observa a dúplice natureza do instituto, explicando tratar-se de um lado, imunidade como norma constitucional que demarca a competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e do outro constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente delas favorecidas.<sup>25</sup>

Demais disso, também se equivoca quem defende ser a imunidade renúncia ao poder de tributar, uma vez que exaustivamente, demonstrado que a regra de imunidade faz parte do arcabouço da regra de competência tributária, de modo que não é razoável argumentar que as pessoas políticas tenham renunciado a um direito que não possuem.

Sendo certo que as imunidades tributárias estão no campo da não competência dos entes políticos para cobrarem tributos de certas situações e pessoas, tratando-se, conforme já delineado de normas de estrutura, ou seja, dispõe sobre a produção, a modificação e a

---

<sup>22</sup> VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 232 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. *Op. cit.*, p. 341.

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização ao Livro Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro (Rio de Janeiro, Forense, 2010, 8ª ed., p.378.

<sup>25</sup> COSTA, Regina Helena, *Op. cit.*, p. 58.

extinção de outras normas do Sistema jurídico. Norberto Borbbio também as denomina de normas de competência<sup>26</sup>

Dessa forma, podemos concluir que as imunidades são normas negativas de competência tributária, ou seja, colaboram para o desenho constitucional das competências tributárias e não a sua renúncia, exclusão ou qualquer forma de supressão e limitação.

### 1.1.2 Breve distinção entre os fenômenos da imunidade, isenção, não incidência e alíquota zero

Os conceitos abaixo serão trabalhados à luz do construtivismo lógico-semântico, adotando, portanto o diferencial teórico desenvolvido pelo jurista Paulo de Barros Carvalho.

E, conforme restou delineado anteriormente a **imunidade** colabora com o desenho da competência tributária e possui previsão constitucional, ao passo que a **isenção** não integra a competência tributária e se dá no plano da legislação ordinária, ocorrendo, por sua vez, mutilação da regra-matriz de incidência tributária.

O mencionado jurista esclarece o abismo entre ambos os institutos, esclarecendo que a norma imunizante tem por escopo colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. Se tratando, portanto, de normas constitucionais. E não tendo relação com a problemática da incidência, posto que sua atuação antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. No que toca a isenção, diferentemente, se dá no plano da legislação ordinária, havendo, portanto, um encontro normativo, em que a regra de isenção opera como redutor da regra-matriz de incidência tributária, subtraindo alguns dos seus critérios.<sup>27</sup>

Contudo, há diferentes concepções doutrinárias a respeito, a saber: (i) a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo, de modo que há incidência tributária, mas não se exige o pagamento (Rubens Gomes de Sousa e Almir de Araújo Falcão); (ii) a isenção como hipótese de não incidência tributária, de modo que o tributo sequer vem a nascer (Souto Maior Borges e Alfredo Augusto Becker); (iii) a isenção como alteração substancial

---

<sup>26</sup> BORBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Polis/UNB, Brasília, trad. De Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santo, 6ª ed., 1995, p. 33.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. *Op. cit.*, p. 239.

da regra-matriz de incidência tributária, subtraindo parcela do antecedente ou do consequente (Paulo de Barros Carvalho), teoria esta utilizada no presente trabalho, e (iv) a isenção atribuindo nova feição à norma jurídica tributária (Eliud José da Costa).

Já a **não incidência** tributária seria a inexistência de dispositivo legal autorizando a tributação do fato, é a subsunção do fato impositivo ao conceito descrito na hipótese de incidência, ou seja, o acontecimento fático não corresponde à descrição legal com perfeição, faltando elementos de tipicidade.

Conclui, portanto, a jurista Regina Helena Costa: “Impende reconhecer, portanto, que a ‘não-incidência’ é categoria irrelevante para a Ciência Jurídica, uma vez que não se configura como fato jurídico”<sup>28</sup>. E cita o grande jurista Geraldo Ataliba, “a expressão ‘não-incidência’ é considerada imprópria e cientificamente absurda, por consistir numa conceituação pela negativa.”(interpretação no Direito Tributário, p. 420-421).

No tocante a **alíquota zero**, trata-se de uma faculdade do Poder Público, assegurada pela Carta Suprema, observados requisitos legais, alterar as alíquotas aplicáveis em tributos como forma de intervenção econômica, em virtude do princípio da extrafiscalidade da exação. Desse modo, essa alteração pode ser modificada até o alcance da chamada alíquota zero.

Sacha Calmon bem esclarece que “existe a hipótese de incidência, contudo, não há o tributo posto ocorrer no consequente da regra-matriz, a intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, de modo que impossibilita a quantificação para a obrigação tributária.”<sup>29</sup>

### 1.1.3 Requisitos estabelecidos por lei complementar

A doutrina se divide quanto a interpretação do art. 146 da Constituição Federal que trata a respeito das atribuições concernentes a Lei complementar, tendo parte dela seguindo a corrente dicotômica (defendida por Paulo de Barros Carvalho) entendendo que caberia à Lei Complementar, em matéria tributária, estabelecer normas gerais em matéria tributária

---

<sup>28</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.46.

<sup>29</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico.2003, p.228.

para (i) dispor sobre conflitos de competência entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal; e (ii) Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Outra parte da doutrina defende a literalidade do dispositivo supramencionado, ou seja, que a lei Complementar em matéria tributária teria três funções distintas, sendo elas (i) dispor sobre conflitos de competência entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal (ii) Regular as limitações constitucionais ao Poder de Tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária.

O professor Ives Gandra entende que “por ser imunidade, exatamente, uma limitação ao poder de tributar, a sua regulamentação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da CF com os arts. 150, VI, c e 195, § 7º, da CF. Por essa razão que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 do CTN.”<sup>30</sup>

Por esses fundamentos e sob a égide dos arts. 146, I, e 150, IV, ‘c’ e 195, § 7º da CF, Ibrahim Fleury de Camargo Madeira Filho assevera que se trata de “matéria reservada à lei complementar, definir requisitos para fruição da exoneração constitucional. Concluindo o autor que não poderá lei ordinária definir esses requisitos objetivos.”<sup>31</sup>

O professor Ives Gandra alerta acerca da impossibilidade de regular as imunidades por meio de lei ordinária, haja vista que o contrário despertaria a possibilidade de editar medida provisória e, assim nos termos do art. 62 da CF, o chefe do executivo poderia atendido aos requisitos de lei invadir a competência impositiva dos estados e municípios para estabelecer requisito para gozo das imunidades, atribuindo ao presidente da República um grande poder.<sup>32</sup>

Assim, não possui fundamento a interpretação de que seria desnecessária lei complementar para regular as desonerações tributárias.

---

<sup>30</sup> GANDRA, Ives da Silva Maritns. Caderno de Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 16 – Ed. RT, 2010, p. 442/223.

<sup>31</sup> MADEIRA FILHO, Ibrahim Fleury de Camargo. Imunidades das Instituições Religiosas: Templos e Instituições de Assistência Social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades das Instituições Religiosas. São Paulo: Noeses, 2015. p. 250.

<sup>32</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. As Entidades Religiosas e as Imunidades Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Op. cit.*, p. 4.

## 1.2 Classificação

No tocante ao tema foi utilizado no presente trabalho a classificação adotada pela professora Regina Helena Costa, ressaltando, no entanto, que não houve exaurimento das infinitas possibilidades em classificar a norma imunizante.

Explica a jurista que a “norma imunizante é resultante da composição de elementos essenciais e elementos acidentais. Os primeiros, indispensáveis á composição da norma imunizante, são normas constitucionais continente de exoneração tributária e forte conteúdo axiológico, destinado à realização de princípio constitucional. Já os segundos, componentes eventuais da estrutura da norma imunizante, são a explicitude ou implicitude da exoneração tributária ser de eficácia plena ou contida; a ausência ou presença de capacidade contributiva do sujeito beneficiado pela imunidade tributária; e a abrangência da norma imunizante referir-se exclusivamente a imposto, ou não.”<sup>33</sup>

Conclui a jurista que a combinação desses elementos, essências com acidentais alcança imunidades de diferentes formas que são estudadas sob diversos critérios que veremos a seguir.

### 1.2.1 Imunidades genéricas e específicas

A primeira classificação das normas imunizantes a ser estudadas são aquelas quanto aos valores constitucionais protegidos ou grau de intensidade e amplitude, a saber: gerais ou genéricas, que são aquelas expressas no art. 150, VI da Constituição Federal.

Consoante o magistério de Regina Helena Costa, as imunidades genéricas vedam todos os entes políticos a cobrarem todo e qualquer imposto que recai sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes acima mencionados. E ainda acentua que referidas imunidades “protegem ou promovem valores constitucionais básicos, têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação etc”.<sup>34</sup>

No tocante as imunidades específicas são restritas á uma única pessoa política e a um singular tributo, que pode ser, imposto, taxa ou contribuição. A mencionada autora cita

---

<sup>33</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 137.

<sup>34</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 138.

como exemplo a imunidade quanto ao IPI das operações com produtos industrializados destinados ao exterior, previsto no art. 153, §3º, III da Constituição Federal.

### **1.2.2 Imunidades excludentes e incisivas**

Pode-se ainda classificar as imunidades quanto a abrangência da vedação nelas contida, que se divide em excludentes e incisivas, as primeiras preveem a cobrança de um imposto em determinada situação, desonerando das demais espécies tributárias, sendo exemplo, a imunidade contemplada no art. 153, § 5º, que prevê a incidência de IOF, exclusivamente para as operações com ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, devido na operação de origem.

Por outro lado, as segundas, ou seja, as imunidades incisivas são aquelas que preveem que determinada situação seja tributada por alguns impostos, de modo consequente, excluindo os demais. À exemplo, o art. 155, § 3º da Constituição Federal que prevê “ À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

### **1.2.3 Imunidades subjetivas, objetivas e mistas**

É possível classificar, ainda, as imunidades quanto a forma de previsão ou modo de sua incidência, podendo ser subjetivas, outorgadas tendo em vista a natureza jurídica da pessoa ou ainda o papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade recíproca entre os entes federativos, bem como a imunidade dos templos de qualquer culto, (objeto do presente trabalho), partidos políticos, e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (art. 150, VI, “a” e “c” e §§ 2º a 4º), são exemplos de imunidades subjetivas.

Objetivas, são aquelas que recaem sobre determinados fatos, bens ou situações, podendo ser citado como exemplo o disposto no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal (imunidade sobre livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão).

E temos ainda, conforme o professor CARRAZA “a categoria mista, que alcança a pessoa em função de sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos, bens ou situações. Um exemplo da imunidade mista é o art. 153, §4º da CR/88 que exonera o Imposto Territorial Rural para "pequenas glebas rurais, definidas em lei quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".<sup>35</sup> .

#### 1.2.4 Imunidades ontológicas e políticas

A classificação das imunidades ainda se perfaz quanto a vinculação ou não a um princípio, tendo de um lado, as ontológicas, consoante Regina Helena, *verbis*:

“(...) são as reconhecidas de jure, como consequência necessária de um princípio constitucional. No Direito Positivo o princípio que impõe o reconhecimento dessas imunidades é o princípio da isonomia, em suas diversas manifestações. Seja mediante o princípio da capacidade contributiva – expressão de igualdade tributária em matéria de impostos, seja por intermédio do princípio da autonomia das pessoas políticas–resultante da igualdade existente entre elas na Federação Brasileira, é a isonomia que impõe a identificação das imunidades de natureza ontológica”.<sup>36</sup>

Dessa forma, mesmo se não estivessem incertas no texto constitucional ainda assim poderíamos extrair essas imunidades do conjunto do texto constitucional.

Exemplo desse tipo de imunidade á imunidade recíproca contida no art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º da Constituição Federal, uma vez que esta vedação decorre do princípio federativo, em que referidos entes são dotados de autonomia, não se sujeitando uns ao outros.

E, de outro lado, temos as chamadas imunidades políticas, que podem beneficiar, eventualmente pessoa com capacidade contributiva, e prestigiam outros princípios

---

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 817.

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 142.

constitucionais sem serem consequência deles, e devem estar previstos na norma constitucional.

Regina Helena Costa cita como exemplos “as imunidades dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores e dos partidos políticos e suas fundações, bem como a conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão”.<sup>37</sup>

### **1.2.5 Imunidades explícitas e implícitas**

Esta classificação quanto a explicitude de norma exonerativa é bem simples e não há motivos para tecer muitos comentários, tendo de um lado as imunidades explícitas, e conforme o próprio nome já esclarece, são aquela expressamente prevista em nosso sistema, a exemplo de todas as imunidades políticas consagradas no texto constitucional.

Já as implícitas, ao contrário, são aquelas que podem ser extraíveis de princípios contemplados na Constituição, sendo exemplo a imunidade recíproca.

Conclui a autora Regina Helena Costa que “perante o Direito Positivo, implícitas são as imunidades ontológicas, porquanto em ambas as hipóteses de normas imunizantes dedutíveis de princípios jurídicos verifica-se a ausência de capacidade contributiva dos entes imunes”.<sup>38</sup>

### **1.2.6 Imunidades incondicionadas e condicionáveis**

E, por último, pode se falar na classificação quanto a possibilidade de contenção da eficácia da norma, separando-as em incondicionadas e condicionáveis, aquelas não dependem de outra norma para surtir efeitos (art. 150, VI, “a”), enquanto estas, sendo de eficácia contida e aplicação imediata, são passíveis de restrição, sendo exemplo a imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, que para usufruir da desoneração precisam obedecer aos comandos dispostos em lei complementar. (art. 150, VI, “c”).

---

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 143.

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 144.

## 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Sabemos que a Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea “b” consagra a imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Referido preceito imunizante nas palavras do jurista Carraza, representa a extensão do direito fundamental à liberdade de consciência e de crença, consagrado no art. 5º, incisos VI, VII e VIII, da Constituição Federal.<sup>39</sup>

E não há como falar sobre imunidade e deixar de lado o sua dimensão axiológica, haja vista que utilizando o magistério de Paulo de Barros, “não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico”.<sup>40</sup> De modo que ao tratarmos das imunidades religiosas, não podemos fugir do alcance valorativo intrínseco na norma constitucional e devemos, no entanto, olhar para a finalidade precípua da sua existência.

O douto jurista, com maestria, acentua que o “direito, como objeto cultural que é, carrega sempre valores, e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para construir as significações a partir de um extrato de linguagem, não será difícil concluir, que para conhecer o direito e, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, conferindo conteúdo, sentido e alcance à mensagem legislada, é necessário o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados pelas disposições normativas, como é o caso das ‘imunidades tributárias’, em especial daquela posta pelo art. 150, VI, b, da Constituição da República, consistente na imunidade dos templos de qualquer culto.”<sup>41</sup>

Nesse raciocínio, podemos concluir que a liberdade religiosa tem espaço relevante e consagrado em nosso ordenamento, sendo que o próprio Preâmbulo da nossa Constituição aponta referência a Deus, demonstrando crença do constituinte, assegurando, ainda em seu

---

<sup>39</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 21.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Valor “Liberdade Religiosa” e sua Conformação na Imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição da República. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord). *Op. cit.*, p. 29.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p. 32.

art. 5º, VI a VIII o direito fundamental á sua livre expressão e também o direito de assistência religiosa. Também não podemos perder de vista o art. 19, inciso I da Carta Suprema que protege o direito a expressão religiosa. Evidente que esse direito é reservado a todas as religiões, não sendo preservado apenas um determinado culto.

Dessa forma, destacamos a imunidade dos templos como direito fundamental da liberdade religiosa, assim como a imunidade recíproca busca proteger a isonomia entre os entes políticos e pacto federativo.

Ainda nesse aspecto é importante trazermos à baila o percurso da geração do sentido normativo, lembrando que a linguagem, consoante classificação desenvolvida por Edmund Husserl, é composta por um conjunto sgnico: o suporte físico, significado e significação, e o processo de construção normativa passa por esse percurso que utilizando o magistério de José Luiz Fiorini consiste em “uma sucessão de patamares, cada um dos quais suscetível de receber uma descrição adequada, que mostra como se produz e se interpreta o sentido, num processo que vai do mais simples ao mais complexo.”<sup>42</sup>

O mestre Paulo de Barros Carvalho declara, *verbis*:

“Conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, construindo o conteúdo, o sentido e o alcance da comunicação legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por juízos que chamamos de ‘princípios’.”<sup>43</sup>

E, merece ainda destaque as palavras da conceituada professora Fabiana Del Padre Tomé, *verbis*:

“Para determinar o alcance de qualquer enunciado prescritivo de imunidade tributária, é imprescindível considerar o valor por ela almejado, ou seja, o objetivo que se pretende implementar por meio

---

<sup>42</sup> FIORINI, José Luiz. Elementos de Análise do Discurso. São Paulo: Contexto/EDUSP, 1989, p. 17.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.187.

de tal regra. E, no que diz respeito à imunidade veiculada no art. 150, VI, b §4º, da Constituição, é manifesto o escopo de desonerar as rendas, patrimônio e sérvios que se relacionem às atividades essenciais dos templos de qualquer culto, para, com tal medida, impedir oneração que venha, eventualmente, a dificultar ou, até mesmo, a inviabilizar a sobrevivência e a expansão da entidade religiosa.”<sup>44</sup>

Assim, partimos sempre da premissa que as imunidades decorrem sempre de um valor, consagrado constitucionalmente, de modo que deve ter por observada a sua interpretação sistemática e teleológica.

## 2.1 Extensão e conceito de templos

O signo “templo” origina-se do latim *templum* (terreno consagrado, santuário) é geralmente empregado no sentido religioso para indicar o local em que celebram *cultos*, ou *cerimônias religiosas*.<sup>45</sup>

Entretanto, o conceito de templo é construído por diversas correntes, e análises doutrinárias, sendo, contudo, inesgotável seu estudo, assim procuramos delimitar alguns célebres autores que tratam a respeito do assunto, com maestria.

Consoante discorrido em linhas anteriores, denotamos que as normas imunizantes resguardam valores intrínsecos em nossa Carta Suprema, e, por essa razão, defendeu Ives Gandra da Silva Martins que “a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.”<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> PADRE, Fabiana Del. Imunidade do Patrimônio, Rendas e Serviços Relacionados às Atividades Essenciais dos Templos de Qualquer Culto. MARTINS, Ives Gandra da Silva. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Op. cit.*, p. 128.

<sup>45</sup> DE PLÁCIDO. Vocabulário Jurídico. 3ª ed., vols. III e IV. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

<sup>46</sup> MARTINS, Ives Gandra. Imunidades Tributárias in Imunidades Tributárias (Coord.), Ives Gandra da Silva Martins. Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 04. São Paulo: Ed. RT, 1998, p.31-51.

O célebre jurista Paulo de Barros Carvalho também defende a amplitude semântica do termo, admitindo, ainda que todas as formas organizadas de religiosidade, mesmo que estranhas podem ser consideradas templos.<sup>47</sup>

André L. Costa-Corrêa citando os fundamentos de Aliomar Baleeiro pontua que o Preâmbulo da Constituição proclama que ela invoca a proteção de Deus, para organizar um regime representativo e democrático, acaba por exteriorizar, ao mesmo tempo, a fé em certos valores espirituais e a tentativa de protegê-los, preservá-los e encorajá-los pelos meios eficazes ao seu alcance.”<sup>48</sup> Dessa forma, conclui que o templo não pode ser considerado “apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos”.<sup>49</sup>

Nessa mesma toada o professor Ives Gandra da Silva Martins defende a amplitude do conceito de templos, sustentando não se limitar às imunidades estatuídas no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal aos prédios, sinagogas etc. onde se celebram as cerimônias, mas todos os espaços físicos utilizados para atividades correlatas e direcionadas ao culto.<sup>50</sup>

Esclarece, no entanto, o jurista que a abrangência não pode contemplar qualquer culto, afastando, portanto do conceito de templo aqueles que professam negação á Deus, sob o mesmo argumento trazido por Aliomar Baleeiro no tocante ao Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil, destoando ainda do conceito, por obviedade, aqueles que buscam o enriquecimento de seus dirigentes.

Evidente que os juristas que adotam a interpretação extensiva no tocante às imunidades tributárias aos templos de qualquer culto, fundamentam precipuamente nos

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 379.

<sup>48</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 307 *Apud* COSTA-CORRÊA, André L. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Op. cit.*, p. 200.

<sup>49</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense.7. Ed. 2009, p. 311.

<sup>50</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva in BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários á Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, p. 180.

valores consagrados em nosso ordenamento jurídicos e já desenhados em linhas anteriores, garantindo, por sua vez a axiologia e teleologia desses enunciados.

Segundo essa corrente a finalidade do preceito imunizante contido no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal busca afastar todo e qualquer impedimento ou embaraço ao exercício da crença religiosa.

Hugo de Brito Machado também comunga dessa corrente, afirmando que o signo templo não se limita apenas nas edificações, mas em todas as atividades religiosas exercidas nelas, de modo que “não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto”, contudo, sustenta que essa benesse não pode restringir o seu alcance, tornando o tributo um obstáculo, como também não pode servir para estimular a prática religiosa, concluindo, portanto, que “pode incidir imposto 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 residência dos religiosos.”<sup>51</sup>

E, por fim, assegura o jurista Roque Antonio Carraza que também estão imunes os anexos do templo, a exemplo da igreja Católica Apostólica Romana, a casa paroquial (imune ao IPTU), o seminário, convento, abadia, escola dominical, santuário, cemitério onde são sepultados os religiosos e todos os imóveis que atendem as finalidades essenciais do culto. E quanto a religião protestante o autor cita como exemplos que os anexos que alcançam a imunidade podem ser a casa do pastor, o centro de formação de pastores, na judaica, a casa do rabino, centro de formação, etc.<sup>52</sup>

Conclui o douto jurista que quaisquer aquisições oriundas da entidade religiosa se estiverem ligadas as finalidades essenciais do culto estão abrangida pelo preceito imunizante, citando como exemplo, as rendas da igreja, se destinadas as finalidades essenciais do culto serão imunes de IRPJ, os serviços se revertidos em proveito do culto também serão imunes ao ISS, o patrimônio imune ao II, IPTU, ITBI, ICMS, etc.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª ed., revista, atualizada e ampliada, Malheiros Editores, São Paulo, 2007, p. 308.

<sup>52</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 41/42.

<sup>53</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 50.

### 2.1.1 A exegese do §4º do art. 150 da Constituição Federal de 1988

O art. 150, § 4º da Constituição Federal estabelece que a vedação compreende somente o *patrimônio, a renda e os serviços* relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

A doutrina brasileira discutiu muito tempo, acerca da interpretação da imunidade religiosa, se restritiva ou ampliativa. Assim, podemos identificar duas correntes que divergem acerca do alcance do preceito imunizante, a restritiva sustenta que o patrimônio, as rendas e os serviços devem ter origem nas atividades essenciais das entidades e serem destinados a sua manutenção, já a ampliativa defende que para alcançar a benesse da desoneração, todo e qualquer recurso obtido deve ser destinado a manutenção da entidade, desde que não viole a livre concorrência.

A corrente denominada ampliativa tem prevalecido na doutrina brasileira, inclusive sendo, atualmente acolhida pela Corte Suprema.

O jurista Leandro Paulsen citando Flávio Campos, assegura que

“O saudoso Geraldo Ataliba ressaltava, a respeito, óbvio comente olvidado: é de clareza hialina, ostensiva mesmo, a circunstância com a finalidade de que a eficácia da norma constitucional imunizante somente terá lugar se e quando existirem bens ou rendas e, tratando-se de serviços, se quando esses proporcionarem receitas’. Na medida em que as atividades essenciais dos templos de qualquer culto são, via de regra, financeiramente deficitárias, não teria sentido algum negar-lhes a possibilidade de exercer, paralelamente, atividades lucrativas, a fim de poder custear sua atividade-fim, nisto se revelando a relação a que alude o art. 150, § 4º, da CF. É preciso que se lembre que a finalidade da norma imunizante é impedir que o Estado embarace, por via de tributação, a liberdade religiosa consagrada como cláusula pétrea na Constituição. (...)”<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> CAMPOS, Flávio, Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto, em RDDT n.º 54, março de 2000, p.44 *apud* PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à

O Excelso Pretório em decisão antiga proferida no RE 21.826/DF, em relatoria do Ministro Barros Barreto adota uma interpretação restritiva acerca do preceito imunitório em estudo. Vejamos:

Templo – Liberdade de culto – intributabilidade – Inteligência restritiva – Inadmissibilidade da extensão a terreno anexo à igreja – Aplicação do art. 31, V, b, da Constituição (1946) “A imunidade tributária sobre os templos de qualquer culto é restritiva à igreja, isto é, ao seu edifício e dependências, não se estende, portanto, aos seus desdobramentos com as características próprias, isolados daquela, como seja o lote de terreno contíguo, vazio”. (STF - RE 21826- DF – Rel. Min. Ribeiro da Costa. 2ª turma, J. 02.06.1953. Pub. 30.12.1953 – RT 264/855)

Contudo, a partir da Constituição de 1988 a Suprema Corte adotou exegese extensiva, consubstanciada no § 4º do art. 150 da Constituição Federal, *in verbis*:

Recurso extraordinário. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.<sup>55</sup>

---

luz da doutrina e da jurisprudência. 16.ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p. 282.

<sup>55</sup> STF, Pleno, RE 325.822/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002.

No v. acórdão retro citado, o ministro Gilmar Mendes, utilizando o magistério do Professor Ives Gandra da Silva Martins sustenta que, de acordo com o texto atual a desoneração alcança patrimônio, renda e serviços, desde que relacionados com as atividades do templo, ressaltando, inclusive que *todos os lucros e ganhos de capital, obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes*. Conclui, no entanto, que estão fora do alcance da norma desonerativa apenas se referidas atividades possam gerar concorrência desleal ou ainda se as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas pelos resultados.

Dessa forma, entende o Supremo que os templos de qualquer culto devem respeitar a destinação de recursos integralmente ao atendimento de suas atividades institucionais para que sejam beneficiados pelo preceito imunitório.

A exegese da corrente extensiva ou ampliativa, defendida por grandes juristas como Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra da Silva Martins, Regina Helena Costa, Roque Antonio Carraza, desconsidera, portanto, a origem do patrimônio, renda e serviço para o alcance da desoneração, defendendo que quaisquer recursos obtidos pelas entidades religiosas devem reverter em benefício a estas, sob pena de sofrerem a tributação, para não provocar prejuízo a livre concorrência.

E, finalizando o entendimento da corrente extensiva sobre o conceito de templo, colaciona-se o parece da ilustre jurista Regina Helena Costa que entende como fator determinante à norma imunizante a destinação dos recursos recebidos pela entidade:

“(...) se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não-reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150.”<sup>56</sup>

Evidente que a Carta Constitucional buscou assegurar, como sempre o faz, o conteúdo axiológico da norma, de modo que a destinação dos recursos obtidos pela entidade religiosa deve ser tutelada, haja vista a finalidade do instituto da imunidade.

---

<sup>56</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 174

### **2.1.1.1 Delimitação do conceito de “patrimônio, renda e serviços” e finalidades essenciais**

Para melhor entender a amplitude do conceito de templos, bem como o alcance do preceito imunizante acerca das suas atividades essenciais é importante traçar o conceito de patrimônio, renda e serviços contemplados no § 4º do art. 150 da Carta Suprema.

O patrimônio das entidades religiosas compreende toda a universalidade de bens, conforme esclarece os juristas Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, assinalando que o patrimônio, alcançado pela norma de exoneração constitucional, diz respeito a todo o conjunto de bens e direitos da entidade religiosa, ressaltando ainda que patrimônio não é algo divisível, é uno, e que compreende seus direitos e bens. O jurista não concorda com a redução do conceito de patrimônio para abranger apenas a edificação do templo.”<sup>57</sup>

Compreendendo o conceito de patrimônio lançado nas linhas anteriores, ressalta-se, portanto, que a norma imunizante alcança todo e qualquer bem, recurso obtido pela entidade religiosa, de modo que o Excelso Pretório tem declarado imune o valor dos alugueres recebidos, desde que empregados nas finalidades de tais entidades (Súmula 724, STF), assim como, os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades do cunho religioso (RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2008, Plenário, DJE 12.09.2008), O imposto sobre operações financeiras (IOF) não alcança as aplicações realizadas no mercado financeiro pelas instituições religiosas, se destinados ao seu objeto social(STF, Plenário, ACO 468-3) etc.

No tocante as finalidades essenciais para alcance da norma desonerativa, o professor e mestre Paulo de Barros Carvalho conceitua:

“As finalidades essenciais a que alude o preceito constitucional confundem-se com os objetivos estatutários, conforme se infere da interpretação conjugada do Texto Maior com o art. 142, §2º, do Código Tributário Nacional, cuja redação preceitua que ‘os serviços

---

<sup>57</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva *et* RODRIGUES, Marilene T. M.. A imunidade tributária das entidades de assistência social e a exegese do § 4º do art. 150 da CF/88. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário. N.83. São Paulo: Dialética.out/12.

a que se refere a alínea *c* do inciso 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos'. Tudo o que visar ao implemento dos objetivos estatutários estará, naturalmente, relacionado com as atividades essenciais da entidade. O patrimônio, rendas e serviços não precisam estar destinados diretamente a cursos educativos, sendo necessário apenas que sua utilização tenha por meta o implemento da atividade promovida pela instituição, como infraestrutura empregada para viabilizar seu fim social.”<sup>58</sup>

O professor Carraza defende, “com relação ao patrimônio da Igreja, não importa o tipo de bens que serão incorporados a ele, mas os fins a que se destina, ou seja, se atribuí essencialidade ao exercício do culto religioso será abrangido pela imunidade,”<sup>59</sup> exatamente por consagrar nesta norma o conteúdo axiológico propagado em linhas anteriores.

Conclui ainda o nobre jurisconsulto que “o patrimônio, rendas ou serviços da Igreja, desde que oriundos de forma lícita e aplicados às finalidades essenciais do culto são alcançados pela imunidade, ressaltando ainda que o único limite contemplado no § 4º do art. 150 da Constituição Federal é impossibilidade de distribuição dos bens e rendimentos aos que dirigem o templo ou a terceiros que realizam atividades laicas nele, lembrando, ainda que a igreja auxilie financeiramente outras entidades congêneres, inclusive no exterior, não perde o direito a exoneração constitucional.”<sup>60</sup>

Como se vê, a norma imunizante dos templos de qualquer culto tem por escopo impedir que a tributação diminua o patrimônio, retirando-lhe, destarte, os recursos voltados à manutenção das atividades essenciais da entidade. Dessa forma, o cerne da imunidade será sempre a finalidade dada aos recursos obtidos pelos templos e na à sua origem.

---

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: Análise dos Requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional Impostos às Instituições de Educação sem Fins Lucrativos. RET 80/7, jul-ago/11)

<sup>59</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 48.

<sup>60</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Idem, Ibidem.

### 2.1.2 Noção jurídica do termo “culto”

Conforme já desenhado alhures a norma imunizante tem em sua essência uma carga axiológica tenaz, buscando, por essa razão, tutelar interesses sociais, tais como a liberdade religiosa e a atuação de entidades de educação e assistência social que prestam serviços relevantes à sociedade.

O professor Roque Antonio Carraza afirma que “ a palavra ‘culto’ é polissêmica, servindo para designar seja o conjunto de atitudes, ritos ou cerimônias desenvolvidas por uma Igreja, com o escopo de melhor pregar a mensagem divina, seja a própria ‘confissão religiosa”<sup>61</sup>

Explica o nobre jurista que o culto tem o sentido de “confissão religiosa que nada mais é que uma entidade organizada hierarquicamente, que agrupam pessoas com crenças transcendentais comuns, nutrindo, dessarte, a mesma fé na divindade. Ressaltando, portanto o autor que são consideradas confissões religiosas, portanto, a Igreja Católica, Protestantes, assim como, Congregacionistas, Sinodal, as comunidades judaicas e mulçumanas etc.”<sup>62</sup>

E, portanto, para que haja o reconhecimento dessa confissão religiosa enaltece, o jurista, alguns requisitos, tais como (a) crença comum num Ser Supremo e Transcendente (b) atos de culto, disciplinando a relação dos fiéis (c) organização jurídica (d) estabilidade temporal), dentre outros requisitos comprovadores da autenticidade do templo.

Dessa forma, a regra da imunidade visa consagrar valores, não podendo, por sua vez, fomentar ações que violem a moral, os bons costumes da sociedade ou atentem contra a segurança nacional. O professor Antonio Roque Carraza assegura que “ há, no entanto, uma presunção relativa no sentido de que todo culto é legítimo – presunção, esta, que só se esboroa diante de inequívoca prova em contrário, a ser produzida pelo Estado, sempre garantido à Igreja o exercício de seu direito constitucional à ampla defesa, com o contraditório e o devido processo legal a ele inerentes.”<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 66.

<sup>62</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 67.

<sup>63</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 41.

Contudo, segundo o autor “é necessário averiguar qualquer tipo de fraude, posto a necessidade de observar requisitos mínimos de espiritualidade e transcendentalidade para alcançar o patamar da verdadeira religião”.

Já o professor Paulo de Barros Carvalho afirma que todas as formas de manifestação organizada de religiosidade pode ser considerada culto, por mais estrambóticas, extravagantes e exóticas que sejam.<sup>64</sup>

### **2.3 Imunidades e a versão de recursos públicos, nos termos do art. 213 para entidades confessionais, comunitárias e filantrópicas**

O art. 213 da Constituição Federal estabelece que *os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei.*

Consoante o dispositivo constitucional supra referido as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, estão autorizadas a receberem recursos públicos em educação, desde que comprovem a finalidade não lucrativa; aplicação de seus excedentes financeiros em educação; e assegurem a destinação do seu patrimônio a outra escola da mesma natureza ou ao Poder Público, em caso de encerramento de suas atividades.

Consoante esclarece Marilene Talarico Martins Rodrigues:

“A possibilidade de obter lucro é admitida pela lei complementar tributária, nos termos do art. 14 do CTN. O que o Código Tributário veda é a distribuição de lucros ou patrimônio. Este há de ser reinvestido nos objetivos institucionais, como, por exemplo, numa instituição de educação, para: melhor remuneração de professores, melhores condições ambientais, laboratórios, bibliotecas, centros de pesquisa, cursos de aperfeiçoamento de professores, metodologia de ensino etc.”<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 379.

<sup>65</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. As Imunidades Religiosas (Templos e Instituições de Assistência Social). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 63.

Assegura ainda a autora que todas as entidades devem ter finalidade não lucrativa, sejam aquelas descritas no art. 213 do Texto Constitucional ou as demais entidades imunes, como associações, fundações, organizações, religiosas, sendo que para obter a desoneração tributária a norma constitucional exige que os recursos sejam aplicados integralmente em seus objetivos institucionais e que não haja distribuição patrimonial ou de lucros aos seus dirigentes.

Dessa forma, alguns autores entendem que não há diferença entre as entidades constantes do art. 213 da CF e as demais entidades no que tange ao alcance da imunidade tributária, pois todas elas não devem ter finalidade lucrativa, contudo, nas imunidades não há que se falar em versão de recursos públicos.

Por outro lado esclarece o jurista Ibrahim Fleury de Camargo Madeira Filho “em que pesem as semelhanças, as naturezas jurídicas são distintas”, ressaltando que a exigência para as entidades constantes do art. 213 da CF receberem recursos públicos é que sejam a elas destinados e, para o gozo das imunidades a destinatária seria qualquer entidade sem fins lucrativos com objetivos definidos em lei.<sup>66</sup>

O mestre Faissel Yunes Junior acentua que a distinção nos seguintes termos:

“Claramente são situações distintas que não devem ser confundidas. Enquanto uma é regra de direito financeiro, e permite a destinação de recursos públicos a instituições que atendam aos requisitos constitucionais e legais, a outra (imunidade) é norma de estrutura que limita e restringe a competência tributária originária, impedindo a criação de tributos nas hipóteses constitucionalmente previstas, a fim de resguardar valores importantes para a sociedade.”<sup>67</sup>

Vale dizer, no entanto, que o art. 213 da CF é destinado às entidades que podem perceber tais recursos públicos, independentemente, se gozam das imunidades, onde não se fala em recurso público.

---

<sup>66</sup> MADEIRA FILHO, Ibrahim Fleury de Camargo. Imunidades das Instituições Religiosas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 251.

<sup>67</sup> YUNES JUNIOR, Faissal. Algumas Reflexões a Respeito da Imunidade de Instituições Religiosas (Templos e Instituições de Assistência Social). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 155.

## 2.4 Atividades de assistência social exercidas pelos templos

Conforme restou, exaustivamente, traçado nas linhas anteriores, as normas imunizantes têm um conteúdo axiológico intrínseco e que visam beneficiar a própria sociedade.

Podemos perceber, então que os templos, em sua maioria buscam, além de promoverem a fé, também atuam ao lado do Estado prestando relevantes atividades de Assistência social, como Pastorais da criança, do adolescente, dos idosos, assistência às famílias dos enfermos etc.

Evidente, destarte, a grande relevância da imunidade dos templos de qualquer culto, haja vista que as atividades prestadas por eles, buscam, evidentemente, contribuir para a qualidade de vida do homem e, atuam, como dito, ao lado do Estado para garantir aos menos favorecidos melhores oportunidades.

Dessa forma, a jurista Marilene Rodrigues, não acredita que “a Constituição não está concedendo um benefício, um favor, ao prevê o preceito imunizante, mas, evidentemente, tutelando um valor jurídico reconhecido como fundamental para o Estado.”<sup>68</sup>

O professor Carraza também enaltece a garantia constitucional nos seguintes termos que merecem destaque:

“É exatamente por isso que merecem louvores – além, é claro, de apoio, inclusive estatal – as Igrejas que, ao invés de se limitarem a lamentar a má sorte dos pobres e excluídos, socorrem-nos, inclusive mantendo, com seus próprios recursos, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.”<sup>69</sup>

Por fim, confirmamos por essas premissas a forte valor atribuído a essas imunidades, posto que as entidades imunes atuam ao lado do Poder Público no exercício de grandes funções educacionais e assistenciais.

---

<sup>68</sup>RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Op. cit.* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.79/80.

<sup>69</sup>CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p.72.

### **3. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

#### **3.1 Maçonaria**

As lojas maçônicas buscando serem alcançadas pelo preceito imunizante constante do art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal bateu às portas da Corte Suprema que assim decidiu:

A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando á maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.<sup>70</sup>

Consoante entendimento do voto vencedor, as lojas maçônicas não têm direito a imunidade tributária, por lhe faltar um dos requisitos constitucionais de alcance ao conceito de templo de qualquer culto religioso, uma vez que lhes falta uma liturgia religiosa, nos termos estatuídos no art. 5º, VI da Constituição Federal que prescreve ser “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,” ou seja, as lojas maçônica sustentam se tratarem de uma ‘filosofia de vida’, ao passo que a Constituição assegura a religiosidade e elas não professam qualquer religião.

#### **3.2 Cemitérios**

O Supremo Tribunal Federal firmou precedente importantíssimo a respeito do reconhecimento da imunidade de IPTU sobre os cemitérios.

Delimitou, a Suprema Corte, em seus julgados o reconhecimento à imunidade apenas aos cemitérios anexos às entidades religiosas e conseqüente afastamento do preceito imunizante, em caso de cemitérios que não sejam extensões de entidades de cunho religioso (RE 544.815/SP).

---

<sup>70</sup> STF, RE 562,351, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04.09.12, 1ª turma, DJE 14.12.2012.

O primeiro está *sub judice* cemitério anexo à capela de religião anglicana, onde se reconheceu o direito a exoneração constitucional, sob o fundamento de tratar-se de extensão da entidade religiosa. Vejamos:

Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade Tributária. IPTU. Art. 150, VI, b, CF/1988. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no art. 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 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 arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, b. As áreas de incidência e da imunidade tributária são antípodas.<sup>71</sup>

Dessa forma, restou firmado pelo STF que os cemitérios que funcionem como extensões de entidades religiosas, não tenham fins lucrativos e se dediquem exclusivamente à realização de serviços religiosos e funerários são imunes à incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

### 3.3 Imóveis alugados

Em virtude de várias decisões da Suprema Corte acerca da questão foi editada a Súmula 724, STF, *verbis*:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

A questão fora enfrentada pelo Excelso Pretório observando a destinação dos recursos, considerando, portanto, se o bem está sendo empregado, efetivamente, no culto

---

<sup>71</sup> STF, RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, j. 21.05.2008, Plenário, DJE 12.09.2008.

religioso, ou seja, ainda que o imóvel esteja locado à terceiros, mas os recursos aplicados para as finalidades essenciais do templo há o acolhimento da norma imunizante.

### 3.4 Aquisição de mercadorias pelos templos

O cerne da questão está no fato da aquisição de bens pela entidade religiosa (que os adquire para o desempenho de suas finalidades essenciais) ser alcançada pelo preceito imunizante, ou seja, se é admissível a entidade religiosa, como contribuinte de fato, alcançar a exoneração constitucional.

Nesse aspecto, a Corte Suprema entendeu não há que se falar na imunidade de impostos em favor dos templos, quando esta entidade for contribuinte de fato e não de direito. Vejamos:

Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. Tributário. ICMS. Município. Serviços de energia elétrica. Contribuinte de fato. Imunidade tributária recíproca. Alínea *a* do inciso VI, do art. 150 da Constituição Republicana, Inaplicabilidade. 1. *A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, entende que o Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica, por isso não se aplica a imunidade tributária recíproca, constante na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido.*<sup>72</sup>

Ao que parece a Suprema Corte entende que a imunidade apenas subsiste quando o sujeito imune for contribuinte de direito, não sendo aplicável, portanto, nas situações em que se tratar de contribuinte de fato, entendimento este perfeitamente aplicável às entidades religiosas.

---

<sup>72</sup> STF, AI 844401, Rel. Min. Caros Ayres Brito, j. 19.12.2011.

#### 4. EXCLUSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS

Conforme restou acentuado no subitem 2.2.1.1 que trata a respeito das finalidades essenciais dos templos, a Constituição prevê a exoneração tributária no tocante aos impostos para os templos que aplicarem os recursos obtidos exclusivamente para sua manutenção, não importando, por sua vez a sua origem. Fundamento, este, defendido pela corrente ampliativa.

Evidente, porém, ocorrendo o desvirtuamento principiológico, ou seja, quando o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade religiosa são direcionados á outras finalidades estranhas ao culto, não há prevalência da norma imunizante.

Para sedimentar as premissas acima lançadas e trazer quem trata com maestria a respeito do assunto colacionamos as palavras de Aires Fernandino Barreto:

“Salvo se houver agressão o princípio da livre concorrência, no mais podem as rendas ser provenientes de quaisquer fontes lícitas. Isto é até desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista esse objetivo, que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente aquelas finalidade realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. (...).<sup>73</sup>

Observando o posicionamento do nobre juriconsulto identifica-se que é destoante da lógica acreditar que essas entidades não poderiam explorar seus bens, seja em função de locações ou vendas de produtos para obter recursos financeiros exatamente para investir na manutenção da entidade imune. Até porque, conforme traçamos alhures, a Carta Suprema

---

<sup>73</sup> BARRETO, Aires Fernandino. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62 e 63.

assegura o direito a liberdade do exercício de culto religioso, vedando a distribuição de lucros.

Como se pode denotar, o preceito imunizante consagrado no art. 150, VI, “b” da Carta Suprema não alcançará a atividade econômica da entidade religiosa, quando esta incorrer em na violação do princípio da livre concorrência, ou seja, se as atividades como locação de imóvel, venda de objetos religiosos ou exploração de estacionamento não buscar atingir apenas as finalidades essenciais do templo e ter por escopo o enriquecimento de seus dirigentes ou membros, promovendo, portanto atividades mercantis pela habitualidade.

Assim, ocorrendo o desvirtuamento da finalidade dos recursos obtidos pela entidade religiosa a imunidade deverá ser cessada, posto ir a desencontro com o fundamento maior da norma exonerativa. Contudo, referido desvio deve ser comprovado pelo Poder Público.

#### **4.1 Necessidade probatória de desvio de finalidade**

Conforme delineado anteriormente, ocorrerá a exclusão do direito a imunidade constante do art. 150, VI, “b” da Constituição Federal se ocorrer desvio de finalidade, contudo, deverá ser devidamente provada pelo Poder Estatal.

A professora Fabiana Del Padre Tomé, comentando acerca da necessidade de prova de desvio de finalidade para se operar a exclusão da imunidade tributária, assinala que:

“(…) a autuação fiscal para exigência de impostos relacionados ao patrimônio, renda ou serviços dos templos de qualquer culto deve trazer a demonstração cabal de que tais recursos destinam-se a fins outros, sem qualquer ligação com as atividades com as atividades essenciais desempenhadas pelo templo.”<sup>74</sup>

A ilustre jurista esclarece em sua obra acerca da prova, que dentro do processo de positivação do direito tributário deve haver “o perfeito quadramento do fato à previsão

---

<sup>74</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Op. cit.*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.135/136

normativa”, fato este, segundo a autora, deve ser construído a partir da linguagem das provas.<sup>75</sup>

Nessa toada, no tocante ao preceito imunizante abrangendo os templos de qualquer culto, deve haver a devida comprovação (por meio da linguagem das provas) por parte do Estado, acerca da situação diversa daquela atribuída imunidade, para somente, então, aplicar a regra-matriz de incidência para cobrança do imposto.

É, importante, a título de esclarecimento, trazer a baila alguns precedentes do Pretório Excelso a respeito da necessidade de constituição probatória para o afastamento da desoneração tributária, a saber, RE 385.091, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 18.10.13, RE 385.091, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 18.10.13, RE 325.822, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.04 e, ainda um julgado recente, RE 876.253, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 29.10.15.

Em todos os precedentes é possível observar o fundamento de que a destinação dos recursos ou bens às finalidades essenciais da entidade caracteriza-se como presunção, de modo que para o afastamento da imunidade deve haver a constituição probatória por parte da Administração Pública, já que referida presunção milita das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional, careando, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais ao Fisco.

Por fim, deve se destacar que as entidades religiosas, bem como, as demais instituições imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, cabendo, portanto, à administração tributária constituir prova em contrário para afastamento da imunidade, ou seja, deve a administração pública produzir provas do desvirtuamento da finalidade essencial das entidades beneficiadas pela desoneração tributária.

---

<sup>75</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2011.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou esboçar o intrigante e importante instituto das imunidades tributárias, para compreender melhor os fundamentos do preceito imunizante no tocante as entidades religiosas, contemplado no art. 150, VI, “b” da Carta Suprema, delineando nas primeiras páginas a divergência doutrinária a respeito do seu conceito e natureza jurídica e, chegando, por sua vez, ao conceito científico adotado no presente estudo.

Navegamos, portanto, pelas interpretações oriundas de notáveis juristas, como Aliomar Baleeiro, Lourival Vilanova, Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Ives Gandra da Silva Martins, apresentando as teorias que defendem as imunidades tributárias como verdadeiras limitações constitucionais às competências tributárias, bem como, críticas severas lançadas contra a presente definição.

Não é plausível que as imunidades sejam tratadas como limitações, já que estas destoam do sentido de competência tributária, subtraindo-a, quando na verdade trata-se de regras imunizantes, sendo integrante no processo das competências e, não vão a sentido contrário à elas.

De igual forma, a corrente doutrinária que entende ser a imunidade hipótese de não incidência juridicamente qualificada, não se amolda ao conceito aqui enfrentado, pois inadmissível pensar que a norma constitucional não possa incidir, restando compreendido serem as imunidades normas de estrutura e as normas de incidência, de conduta, de modo que aquelas incidem para vedar a cobrança do tributo.

Na mesma linha de raciocínio do jurista Paulo de Barros Carvalho não é possível também conceber a ideia de que as imunidades atuam como exclusão ou supressão da competência tributária, pois conforme já mencionamos as regras de imunidades estão ao lado das normas de competências tributárias e não decapitando estas.

Restou ainda demonstrado que as normas imunizantes não abrangem apenas aos tributos não vinculados, pois o próprio Texto Constitucional traz em seu bojo imunidades de taxas e contribuições.

E diante das premissas acima lançadas adotamos o conceito que melhor exprime as imunidades tributárias, desenvolvido pelo professor Paulo de Barros Carvalho, explicando, portanto, tratar-se de norma de incompetência tributária, posto que a imunidade não suprime tampouco exclui competências tributárias, já que estas são resultados de um conjunto de normas constitucionais, dentre elas as normas imunizantes, sendo forçoso concluir que elas possuem natureza jurídica dúplice, vez que demarca a competência tributária como hipótese de não tributabilidade e estabelece o direito subjetivo das pessoas beneficiadas pela norma.

Discorreremos ainda acerca das diferenças entre imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero para melhor compreender o tema, tratando-se, portanto de institutos distintos. Abordamos ainda a necessidade de lei complementar para estabelecer requisitos quanto ao gozo da exoneração constitucional e percorremos a classificação das imunidades para a partir de então bater as portas das imunidades religiosas, cerne do nosso precioso estudo.

E para adentrar ao assunto propriamente dito, adotamos um percurso axiológico tendo em vista a exigência da temática trabalhada. É bem verdade que o valor está na essência do “dever-ser”, de modo que o direito carrega em todo o tempo valores, e não seria diferente com as imunidades tributárias, em especial àquelas contidas no art. 150, VI, “b” da Constituição Federal que trata a respeito das imunidades dos templos de qualquer culto.

Dessa forma, trabalhamos a dimensão axiológica intrínseca nos preceitos imunizantes em estudo, visitando as salas, portanto, do direito fundamental a liberdade religiosa, dado valorativo este, estampado no art. 5º, incisos VI a VIII da Carta Suprema.

E, entrando na conceituação do signo templo, percebemos a divergência quanto ao seu sentido e alcance, contudo, a corrente sobressalente é aquela que defende a amplitude do termo, ou seja, não considera como templo, apenas a igreja, o edifício onde se realiza as celebrações religiosas, mas também todos os espaços físicos utilizados para realizar

atividades atreladas e direcionadas ao culto, como por exemplo, no caso da Igreja Católica Apostólica Romana, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, a escola dominical, santuário, cemitério onde são sepultados os religiosos e membros da entidade etc.

Outro ponto de divergência doutrinária é o contido no § 4º do art. 150 da Constituição Federal quanto ao alcance do preceito imunizante, com relação aos recursos obtidos pela entidade religiosa, temos, a corrente denominada restritiva que defende a imunidade apenas quando o patrimônio, as rendas e os serviços tiverem origem nas atividades essenciais das entidades e serem destinados a sua manutenção, enquanto a corrente denominada ampliativa defende o alcance da benesse para todo e qualquer recurso obtido, de origem lícita, destinado a manutenção da entidade e desde que não viole a livre concorrência.

A corrente ampliativa tem prevalecido na doutrina brasileira e acolhida, atualmente pelo Pretório Excelso (RE 325.822/SP).

No que tange ao patrimônio, rendas e serviços, estes devem estar diretamente vinculados às atividades essenciais da entidade religiosa para serem albergados pelo preceito imunizante, uma vez que a finalidade deste é exatamente não criar embaraços e, tampouco, impedir que a tributação subtraia o patrimônio voltado às atividades religiosas.

Nas linhas traçadas acerca da noção de culto, percebemos o sentido religioso do termo, de modo que não é admissível e desejado pela Carta Suprema assegurar entidades que afrontem a moral, os costumes, atentem contra a segurança nacional e não tenham por finalidade o culto á divindade, posto que a transcendentalidade e espiritualidade são as cargas valorativas intrínsecas a religiosidade, tutelada pela Constituição Brasileira.

Em breves palavras, destacou-se, ainda, a divergência entre as imunidades constantes do art. 150, VI, “b” da Constituição Federal e a versão de recursos as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, entendendo, no entanto, pela distinção, vez que as primeiras são normas de estrutura e colaboram no desenho das competências tributárias, atribuindo a determinadas situações e pessoas o direito a intributabilidade, as últimas permitem apenas versão de recursos públicos à entidades que cumprem os requisitos da lei.

Para aclarar ainda mais o sentido axiológico do preceito imunizante, tecemos singelos, mas importantes comentários sobre as entidades religiosas que exercem atividades de cunho assistencial, além de religioso, comprovando, mais uma vez a seriedade e idoneidade do trabalho desenvolvido, pois atuantes ao lado do Estado no auxílio aos mais necessitados.

Nesse norte, a regra das imunidades tributárias, especialmente no tocante as entidades religiosas merece reconhecimento, em virtude do brilhante fundamento valorativo que está tomada.

Nas linhas finais trouxemos os julgados do Supremo acerca de importantes casos ligados à matéria, objeto deste estudo acadêmico. E, podemos compreender que a Corte Suprema afastou do alcance das imunidades, as lojas maçônicas por entender não se tratar de religião, mas de uma filosofia de vida, e, quanto aos cemitérios, delimitou o seu direito apenas se estes forem extensão das entidades religiosas.

Por outro lado acolheu em decisões reiteradas, tendo carreado, inclusive na Súmula 724, o alcance da exoneração constitucional dos rendimentos provenientes de alugueis das entidades religiosas, desde que aplicados, estritamente em suas finalidades essenciais. E, quanto as aquisições de mercadoria, entende a Suprema Corte que no que se refere as imunidades, apenas é imune o sujeito contribuinte de direito e não de fato.

Por fim, restou demonstrado que a exclusão da imunidade dos templos se dá apenas se houver desvio de finalidade, que deverá ser objeto de comprovação por parte do Poder Público.

Diante das premissas levantadas acima e em todo o trabalho, lançamos mão dos dizeres do mestre Carraza “criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem ela pode.”<sup>76</sup> E, assim conclui-se que o tema aqui desenvolvido é um oceano de esplendor e riqueza, mas que denota muita cautela para que não ocorra o desvirtuamento dos valores assegurados pela nossa Constituição Federal.

---

<sup>76</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 15.

**BIBLIOGRAFIA**

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 11ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.C

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* (atualização de Misabel Derzi). 11ª ed., Rio de Janeiro:Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder De Tributar*. 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense.7ª ed. 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORBBIO, Noberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Polis/UNB, Brasília, trad. De Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santo, 6ª ed., 1995.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2ª ed., Sugestões Literárias, 1980.

CARRAZA, Roque Antonio. *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional 72/2013. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: Análise dos Requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional Impostos às Instituições de Educação sem Fins Lucrativos*. RET 80/7, jul-ago/11.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2003, p.228.

COSTA, Helena Torres. *Imunidades Tributárias: e Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 3ª ed., vols. III e IV. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993*. RDTributário 62/76-98. São Paulo, Malheiros Editores.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de Atualização ao Livro Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro (Rio de Janeiro, Forense, 2010, 8ª ed.

FIORINI, José Luiz. *Elementos de Análise do Discurso*. São Paulo: Contexto/EDUSP, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Imunidades das Instituições Religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Nova Série n.º 16 – Ed. RT, 2010.

\_\_\_\_\_. *Imunidades Tributárias in Imunidades Tributárias*(Coord.), Ives Gandra da Silva Martins. *Pesquisas Tributárias*. Nova Série, n. 04. São Paulo: Ed. RT, 1998.

\_\_\_\_\_. In BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*.

\_\_\_\_\_ et RODRIGUES, Marilene T. M. *A imunidade tributária das entidades de assistência social e a exegese do § 4º do art. 150 da CF/88*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. N.83. São Paulo: Dialética.out/12.

LOMBARDIA, Pedro e ARRIETA, Juan Ignacio. *Código de Direito Canônico Anotado*, trad. De José A. Marques. 2ª ed., Braga: Edições Theologica, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed., revista, atualizada e ampliada, Malheiros Editores, São Paulo, 2007.

MIRANDA, Pontes de. *Questões Forenses*, t. 3, pág. 364; MIRANDA, Pontes de, *Comentários à Constituição de 1946*, Max Limonad, 1953, vol. 1.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 16ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Tradução de José Carlos Bruni, in *Os Pensadores*, São Paulo: Abril Cultural, 1979.